

Interne Revision

Grundlagen und Entwicklungen unter besonderer Berücksichtigung
der schweizerischen Verhältnisse

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft

vorgelegt von

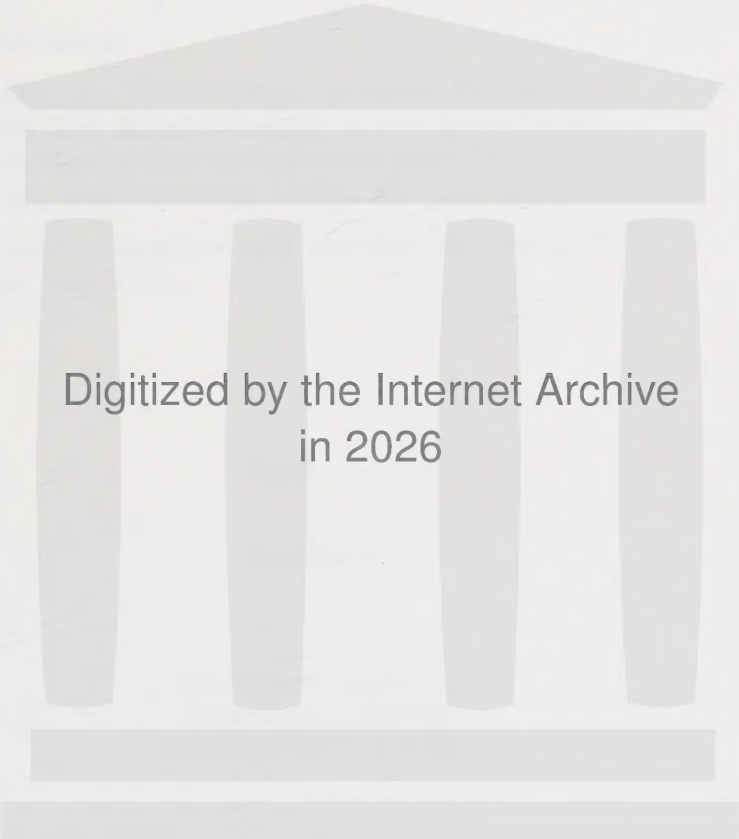
JAKOB HANS BÄR-SCHATZMANN

von Hirzel ZH

genehmigt auf Antrag von
Herrn PD Dr. C. Helbling
und Herrn Prof. Dr. E. Kilgus

1980

Verlag Hans Schellenberg Winterthur 1979



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41507202_0066

Interne Revision

Grundlagen und Entwicklungen unter besonderer Berücksichtigung
der schweizerischen Verhältnisse

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft

vorgelegt von

JAKOB HANS BÄR-SCHATZMANN

von Hirzel ZH

genehmigt auf Antrag von
Herrn PD Dr. C. Helbling
und Herrn Prof. Dr. E. Kilgus

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 11. Juli 1979

Der Dekan:

Prof. Dr. J. Rehberg



VORWORT

Die vorliegende Arbeit beinhaltet eine kritische Analyse theoretischer Grundlagen der Internen Revision und eine Untersuchung über Art und Umfang der internen Revisionstätigkeit in der Schweiz. Ihr Ziel ist es, theoretische und praktische Komponenten dieses wichtigen Überwachungsinstruments zu verbinden und dessen Einsatz- und Entwicklungsmöglichkeiten darzustellen.

Die Arbeit wurde als Dissertation verfasst und von meinem verehrten Lehrer, Herrn PD Dr. C. Helbling betreut. Ihm verdanke ich zahlreiche fachliche und persönliche Anregungen. Zu Dank verpflichtet bin ich auch Herrn Prof. Dr. E. Kilgus für die Übernahme des Koreferates.

Mein besonderer Dank gilt den zahlreichen Unternehmungen – ihren Geschäftsleitungen und Revisionsstellen – welche durch ihre bereitwilligen Auskünfte viel zum Gelingen meines Vorhabens beigetragen haben.

Jakob Bär

INHALTSVERZEICHNIS

1	Begriffliche und theoretische Grundlagen der Internen Revision	1
11	Praxisorientierte Definitionen	1
11.1	Bedeutung am Beispiel der Ausweitung des Arbeitsgebietes und des "unternehmerischen Charakters"	1
11.2	Zur Übernahme praxisorientierter Definitionen in die Prüfungslehre	4
11.3	Unabhängigkeit	5
11.4	Überprüfung betrieblicher Vorgänge	7
11.5	Unternehmerische Kontrolle	9
12	Ansätze zu einer eigenen Begriffsbildung	11
12.1	Zum Vorgehen	11
12.2	Interne Revision als Element der Führung	11
12.3	Gestaltung durch einen unternehmungspolitischen Entscheid	14
12.4	Die Prüfungssituation	15
12.5	Zusammenfassung	18
13	Begriffliche Differenzierungen	18
13.1	Allgemeines	18
13.2	"Financial auditing" und "operational auditing"	20
13.3	"Operationelle Revision" und "Systemrevision"	24
13.4	"Management auditing"	25
13.5	"Organizational auditing" und "functional auditing"	27
2	Die Kontrollfunktion als Ausgangspunkt	28
21	Zum Begriff der Kontrolle	28
21.1	Prozessanalytische Begriffsbestimmungen	28
21.2	Systemanalytische Begriffsbestimmungen	30
22	Funktionelle Merkmale der Kontrolle	32
22.1	Informationsgewinnung und -verarbeitung	32
22.2	Ergebnisorientierte Kontrollinformationen	35
22.3	Verfahrensorientierte Kontrollinformationen	38
22.4	Verfahrenssicherung	40
22.5	Ergebnissicherung	44
22.6	Koordination	45
22.7	Verhaltensbeeinflussung bzw. Motivation	47
22.8	Schlussfolgerungen	52
23	Revision und Kontrolle – begriffliche und konzeptionelle Zusammenhänge	52
23.1	Zur bisherigen Abgrenzung von Revision und Kontrolle	52
23.2	Funktionelle Unterschiede zwischen Revision und Kontrolle	55
23.3	Strukturelle Unterschiede zwischen Revision und Kontrolle	57
23.4	Schlussfolgerungen	61
23.5	Zusammenfassung	62

3	Bestimmungsfaktoren für die Bildung einer internen Revisionsstelle	64
31	Die Verbreitung der Internen Revision in der Schweiz	64
31.1	Einleitung	64
31.2	Industrie-, Handels-, Transport- und Dienstleistungsunternehmen	65
31.3	Möglichkeiten der Verteilung von Prüfungsaufgaben	70
31.4	Banken und Versicherungsunternehmen	75
32	Überwachung der internen Kontrolle	77
32.1	Allgemeine Grundsätze der Unternehmensführung	77
32.2	Verantwortung für die Einhaltung dieser Grundsätze	79
32.3	Prüfung als übergeordnete persönliche Überwachung	81
32.4	Zur Übertragbarkeit übergeordneter Überwachungsaufgaben	83
32.5	Zur Notwendigkeit der Übertragung	84
32.6	Alternativen der Übertragung	88
33	Überwachung der betrieblichen Ergebniskontrolle	92
33.1	Anforderungen an eine betriebliche Ergebniskontrolle	92
33.2	Fehlerquellen und ihre Überwachung	93
33.3	Zur Bedeutung der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung	97
33.4	Alternativen bei zentralem Rechnungswesen	99
33.5	Alternativen bei dezentralisiertem Rechnungswesen	101
33.6	Prüfung des Berichtswesens	104
34	Überwachung der Leistungserstellung	105
34.1	Die Interne Revision als betrieblicher Leistungsfaktor	105
34.2	Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Leistungserstellung	107
34.3	Alternativen der Überwachung	110
4	Gestaltung und Einordnung der Internen Revision in die Leitungsorganisation	113
41	Grundfragen der institutionellen Gestaltung	113
41.1	Einleitung	113
41.2	Richtlinien zum Charakter der internen Revisionsstelle	114
41.3	Richtlinien zur Regelung des Weisungsrechts	116
41.4	Richtlinien zur Regelung des Informationsrechts	118
41.5	Informale Erscheinungen	122
42	Personalbestand	124
42.1	Empirische Feststellungen und ihre Mängel	124
42.2	Einflüsse der Kontrollstruktur	127
42.3	Branchenspezifische Einflüsse	130
43	Qualitative Gestaltung	131
43.1	Zur beruflichen Laufbahn des internen Revisors	131
43.2	Der Beizug von aussenstehenden Fachkräften	136

44	Zentraler und dezentraler Aufbau	138
44.1	Grundsätzliche Aufbaumöglichkeiten	138
44.2	Empirische Feststellungen	139
44.3	Bestimmungsfaktoren für dezentrale Lösungen	142
45	Unterstellung	144
45.1	Empirische Feststellungen und ihre Probleme	144
45.2	Unterstellung unter eine vollziehende Instanz	145
45.3	Unterstellung unter die Gesamtleitung	147
45.4	Unterstellung unter das Aufsichtsorgan	149
5	Die Tätigkeit der Internen Revision	151
51	Die Ergebnisse der Revisionstätigkeit	151
51.1	Einleitung	151
51.2	In Detailprüfungen gefundene Fehler	152
51.3	Schwächen und Mängel in betrieblichen Systemen und Verfahren	154
51.4	Gesamtbeurteilung der Prüfungstätigkeit	157
52	Die Tätigkeitsgebiete der Internen Revision	160
52.1	Die Bildung von Prüfungsschwergewichten	160
52.2	Organisation und Verfahren	162
52.3	Rechnungswesen	164
52.4	EDV	169
52.5	Betriebspolitik und Führung	175
53	Grundlagen einer erfolgreichen Prüfungstätigkeit	178
53.1	Die Bedeutung neuer Entwicklungsrichtungen	178
53.2	Die Planung der Prüfungstätigkeit	180
53.3	Prüfungsrichtlinien und Prüfungsnormen	183
53.4	Möglichkeiten der Zusammenarbeit mit den verantwortlichen Bereichsleitungen	185
53.5	Zur qualitativen Kontrolle der Prüfungsarbeit	188
6	Zusammenfassung und Überblick über die Untersuchungsergebnisse	191
Anhang A		
	Erläuterungen zur empirischen Erhebung	196

VERZEICHNIS DER ABBILDUNGEN

1	Regelmässige Prüfungen ausserhalb des Bereichs Finanz- und Rechnungswesen	3
2	Sicherungsmittel der internen Kontrolle nach dem Revisionshandbuch der Schweiz	42
3	Massgrössen für Planung und Ergebniskontrolle nach Gälweiler	44
4	Experimentell festgestelltes Verhalten in verschiedenen Kontrollsituationen nach einer Untersuchung des Carnegie Institute of Technology	49
5	Ausgewählte Faktoren der "Lebensqualität" am Arbeitsplatz nach einer empirischen Erhebung der Universität Zürich	51
6	Prozessphasen von Kontrolle und Revision	61
7	Übersicht über die Verbreitung der Internen Revision in der Schweiz – Gruppe 1	66
8	Verbreitung der Internen Revision nach dem konsolidierten Jahresumsatz	67
9	Verbreitung der Internen Revision nach der Anzahl fest beschäftigter Mitarbeiter	67
10	Verbreitung der Internen Revision nach dem Anteil der Beschäftigten im Ausland	69
11	Verbreitung der Internen Revision nach der Zahl der Betriebe im Ausland	69
12	Verbreitung der Internen Revision nach der gesamten Zahl der Betriebe	69
13	Regelmässige Prüfung der Ordnungsmässigkeit, Richtigkeit und Zweckmässigkeit des Rechnungswesens	72
14	Regelmässige Prüfung der Funktionsfähigkeit und Zuverlässigkeit des internen Kontrollsystems	73
15	Übersicht über die Verbreitung der Internen Revision in der Schweiz – Gruppe 2	75
16	Wirkung einer durchgeführten Revision auf das Verhalten der Mitarbeiter	87
17	Genetische Fehlerquellen nach Faehndrich	95
18	Mögliche Quellen für Unwirtschaftlichkeiten im Rechnungswesen	96
19	Schwachstellen im Berichtswesen nach Fehn	104
20	Personalbestand der internen Revisionsstellen in der Schweiz	124
21	Anzahl interner Revisoren pro 1000 Mitarbeiter	125
22	Anzahl interner Revisoren pro 1000 Mitarbeiter in Abhängigkeit der Gesamtbeschäftigtenzahl in der BRD	125
23	Sonderaufgaben, welche von der Internen Revision wahrgenommen werden	126
24	Prozentualer Anteil der Sonderaufgaben am gesamten Arbeitsvolumen	127

25	Prüfungsfrequenz bei Betrieben und Niederlassungen ausländischer Firmen in der Schweiz	129
26	Quellen der Rekrutierung von Revisionspersonal	133
27	Dienstalter der internen Revisoren	134
28	Tätigkeit der internen Revisoren nach Verlassen der Revisionsstelle	134
29	Personalpolitische Grundsätze in Verbindung mit der internen Revisionsabteilung	135
30	Beizug von aussenstehenden Fachkräften zu Prüfungen der Internen Revision	136
31	Aufbau der Internen Revision in Schweizer Unternehmungen	139
32	Interne Prüfung von Auslandfirmen in der Schweiz	140
33	Interne Prüfung von Auslandfirmen in der Schweiz nach der Unternehmungsgrösse	140
34	Interne Prüfungstätigkeit bei amerikanischen multinationalen Konzernen in Konzerngliedern ausserhalb Amerikas	141
35	Häufigkeit der gefundenen Fehler bei Detailprüfungen	152
36	Wann werden gefundene Fehler den überwachenden Instanzen zur Kenntnis gebracht?	153
37	Interesse der internen Revisoren an der Berichterstattung von gefundenen Fehlern	154
38	Häufigkeit der gefundenen Mängel und Schwächen bei System- und Verfahrensprüfungen	155
39	Änderungen an den bestehenden Verfahren und Abläufen aufgrund der Prüfungsergebnisse	156
40	Beurteilung der Bedeutung der Prüfungsarbeit	158
41	Prüfungstätigkeit im Bereich von Organisation und Verfahren	163
42	Verteilung der Prüfungsarbeiten auf das Finanz- und Rechnungswesen und auf die operativen Bereiche	165
43	Prüfungstätigkeit im Bereich Finanzbuchhaltung	166
44	Prüfungstätigkeit im Bereich der Kostenrechnung	167
45	Prüfungstätigkeit im Bereich der EDV	171
46	Umfang der Prüfungstätigkeit im Rahmen der Systementwicklung und -verbesserung	172
47	Umfang der Prüfungstätigkeit im Rahmen der Systemanwendung	173
48	Zeitraum für die Planung des Prüfungsprogramms	182
49	Genehmigung des Prüfungsprogramms durch übergeordnete Instanzen	182
50	Durchführung von Eingangsbesprechungen vor Beginn einer Revision	187
51	Übersicht über die durchgeführten Umfragen	197

1 Begriffliche und theoretische Grundlagen der Internen Revision

11 Praxisorientierte Definitionen

11.1 Bedeutung am Beispiel der Ausweitung des Arbeitsgebietes und des „unternehmerischen Charakters“

Parallel zur Entwicklung der Internen Revision in der Nachkriegszeit¹ wurde der Begriff „Interne Revision“ bzw. „internal auditing“ von der Berufspraxis verschiedentlich erweitert und angepasst. Für Amerika kann dafür die Definition des Institute of Internal Auditors als repräsentativ betrachtet werden. In seinem im Jahre 1971 letztmals überarbeiteten „Statement of Responsibilities of the Internal Auditor“² beschreibt das mit der Überarbeitung beauftragte Untersuchungskomitee³ das Wesen der Internen Revision wie folgt:

Die Interne Revision ist eine unabhängige, beurteilende Tätigkeit innerhalb einer Organisation mit dem Zwecke der Überprüfung von betrieblichen Vorgängen im Auftrag des Management. Sie ist eine unternehmerische Kontrolle, welche beinhaltet, die Funktionsfähigkeit und Zweckmässigkeit anderer Kontrollen zu messen und zu beurteilen⁴.

Die Überarbeitung brachte eine wesentliche Anpassung an die Entwicklung, wie sie sich in der Berufspraxis seit mehreren Jahren abzeichnete. Die früher formulierte Zwecksetzung – Überprüfung von buchhalterischen, finanziellen und anderen Vorgängen⁵ – erwähnte zwar schon die Möglichkeit, dass das Arbeitsgebiet der Internen Revision sich auch über den Bereich des Finanz- und Rechnungswesens hinaus auf andere Funktionsbereiche erstrecken könne. In der neuen Fassung dagegen wird das ganze Spektrum der betrieblichen Aktivitäten gleichermassen als Gegenstand der Beurteilung betrachtet und damit betont, dass sich die Interne Revision mit allen wichtigen Aspekten der Tätigkeit einer Organisation gleichermassen auseinandersetzen kann⁶.

1 Vgl. Hofmann Rolf (1973), Entwicklungstendenzen in der Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 8. Jg., 1973, Heft 1, S. 26 ff.

2 wiedergegeben im Anhang B dieser Arbeit.

3 Das Komitee wurde 1967 ins Leben gerufen, stand unter Leitung von Lawrence B. Sawyer und enthielt auch Vertreter von Berufsorganisationen anderer Länder.

4 Der englische Originaltext ist wiedergegeben im Anhang B dieser Arbeit, Abschnitt 'Nature'. Übersetzung durch den Verfasser. Diese Definition, in etwas anderer Übersetzung, übernimmt Hofmann Rolf (1972), Interne Revision. Organisation und Aufgaben. Konzernrevision, Opladen 1972, S. 14.

5 '... for the review of accounting, financial and other operations ...'. The Institute of Internal Auditors, Statement of Responsibilities of the Internal Auditor, Version 1957.

6 Vgl. Sawyer Lawrence B. (1971), Observations on the 1971 Revision of the Statement of Responsibilities of the Internal Auditor, in: The Internal Auditor, Vol. 28, 1971, No. 5, S. 8 f.

Eine ähnliche Erweiterung des Begriffs "Interne Revision" findet sich in der Literatur des Instituts für Interne Revision in der Bundesrepublik Deutschland. BLOHM schildert sie wie folgt: "Man ist heute geneigt, der Internen Revision ein umfangreiches Arbeitsgebiet zuzuordnen, das praktisch in der nachträglichen Überprüfung der gesamten Betriebsgebarung in Form einer kritischen Wiederholung eines systematisch ausgewählten, repräsentativen Teiles der abgelaufenen Arbeitsvorgänge besteht"⁷. Ihre Zielsetzung wird von BALLMANN so umschrieben, dass sie neben anderen Aufgaben generell "die in der Unternehmung angewandten Verfahren und die bestehende Organisation beurteilen"⁸ soll. Die in der Praxis häufig bestehende organisatorische und funktionelle Bindung an den Bereich des Finanz- und Rechnungswesens, welche auch in den verbreiteten Stellenbezeichnungen "Finanzrevision", "Finanzinspektorat" usw. zum Ausdruck kommt, wird dementsprechend lediglich als ein bestimmtes Stadium der Entwicklung betrachtet – einer Entwicklung, im Laufe derer das Arbeitsgebiet über den Bereich des Geld- und Zahlungsverkehrs hinaus auf den gesamten Finanzbereich und weiter auf andere Funktionsbereiche ausgedehnt wurde⁹.

Die Ausdehnung des Arbeitsgebietes wird durch zahlreiche empirische Untersuchungen in den USA, der Bundesrepublik Deutschland, Grossbritannien und der Schweiz bestätigt. In einer im Jahre 1976 in Grossbritannien durchgeführten Erhebung gaben 82% der teilnehmenden Unternehmungen an, Prüfungen in allen Tätigkeitsbereichen der Unternehmung durchzuführen¹⁰. Die neuesten Untersuchungen in den anderen Ländern zeigen ein differenzierteres, aber in ihrer Aussage übereinstimmendes Bild, das wir in Abbildung 1 zusammenfassen.

In den USA bestätigt sich die dargestellte Entwicklung anhand analoger Untersuchungen des Institute of Internal Auditors¹¹ und des National Industrial Conference Board¹².

Zweifellos lässt sich nicht nur ein Einfluss der Berufspraxis auf die Literatur feststellen, sondern es ist anzunehmen, dass die praxisorientierte Literatur ihrerseits durch die Ausarbeitung von neuen Definitionen und Richtlinien die Umorientierung der Tätigkeit beschleunigt hat. Unseres Erachtens lässt sich die rasche Ausdehnung des Wirkungsbereichs in hohem Masse durch diese Wechselwirkung von

7 Blohm Hans (1962), Interne Revision als Instrument der Betriebsführung, in: Unternehmensprüfung, Band II der Schriftenreihe des Instituts für Interne Revision, München 1962, S. 53.

8 Ballmann Wilhelm (1967), Leitfaden der Internen Revision, München 1967, S. 51.

9 Vgl. Hofmann (1973), S. 29.

10 Vgl. Institute of Internal Auditors, United Kingdom Chapter, A Survey of Internal Auditing in the United Kingdom, Research Report No. 1, Tadworth/Surrey 1976, S. 11.

11 Vgl. die folgende Untersuchungsreihe des Institute of Internal Auditors:

– (1952), Survey of Internal Auditing Practices in Industry 1950–51, in: The Internal Auditor, Vol. 9, June/September 1952.

– (1958), Survey of Internal Auditing 1957, Research Committee Report No. 5, New York 1958.

– (1969), Survey of Internal Auditing 1968, Research Committee Report No. 15, New York 1969.

– (1976), Survey of Internal Auditing 1975, Orlando/Florida 1976.

12 Vgl. National Industrial Conference Board, Internal Auditing Studies in Business Policy, No. III, New York 1963.

Funktionsbereiche	Anteil der befragten Unternehmen		
	USA ¹³	BRD ¹⁴	CH ¹⁵
Allgemeine Verwaltung	*)	94%	*)
Personal- und Sozialwesen	*)	86%	83%
Materialwesen	62%	85%	86%
EDV	78%	76%	89%
Produktion			
kaufmännische Fragen	48%	68%	74%
technische Fragen	*)	31%	40%
Absatz und Werbung	43%	61%	83%

*) nicht untersucht

Abbildung 1: Regelmässige Prüfungen ausserhalb des Bereichs Finanz- und Rechnungswesen

Berufspraxis und praxisorientierter Literatur erklären. Wir wollen diesen Mechanismus am Beispiel des "unternehmerischen Charakters" der Internen Revision erläutern.

Die Bezeichnung der Internen Revision als unternehmerische Kontrolle geht aus der wiedergegebenen Definition des Institute of Internal Auditors hervor und kommt auch in der vielzitierten Umschreibung "'Auge' und 'Gewissen' der Leitung"¹⁶ zum Ausdruck. Das Adjektiv "unternehmerisch" wird in zahlreichen Aufsätzen dazu benutzt, um Entwicklungen in der Prüfungstätigkeit, z.B. vom "financial auditing" hin zum "operational auditing"¹⁷, zu erklären und gleichzeitig zu fordern¹⁸. Es lassen sich daraus Verhaltensvorschriften ableiten wie beispielsweise: "... evaluate the entire function just as top management would if it had time and knew how!"¹⁹. Auch wird damit gefordert, dass die Interne Revision sich den wachsenden Bedürfnissen der Führung anpasse und sich in ihrer Denkweise auf die Zukunft ausrichte²⁰.

13 Institut of Internal Auditors (1976), S. 7.

14 Institut für Interne Revision (1974), Die Interne Revision in der Bundesrepublik Deutschland. Bericht über eine Fragebogen-Erhebung des Deutschen Instituts für Interne Revision, Stichtag 30.9.1973, München 1974, S. 19.

15 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmen und Auslandsfirmen in der Schweiz; Stichtag 31.12.1977, 39 Unternehmen.

16 Blohm Hans (1957), Die Innenrevision als Funktion der Leitung in Industriebetrieben, Essen 1957, S. 17.

17 Wir behandeln die Begriffe 'financial auditing' und 'operational auditing' ausführlich in Abschnitt 13.2 dieser Arbeit.

18 Als Beispiele dazu seien angeführt: Choi Jong T., Operational Auditing, in: The Internal Auditor, Vol. 28, 1971, No. 2, S. 6–26 und No. 3, S. 37–55; Schreiter Hans, Operational Auditing, in: Zeitschrift Interne Revision, 1. Jg., 1966, Heft 1, S. 137–146.

19 Burns Ward, What Top Management Expects of Internal Audit Now, in: The Internal Auditor, Vol. 32, 1975, No. 3, S. 20; im gleichen Sinne Blohm (1962), S. 59 und Zünd André (1973), Kontrolle und Revision in der multinationalen Unternehmung. Die Ueberwachung als Führungsmittel internationaler Konzerne, Bern 1973, S. 207.

20 Vgl. Wilson Duane E., Dynamic Auditing in a Changing World, in: The Internal Auditor, Vol. 27, 1970, No. 5, S. 11 f.

Die begriffliche Umschreibung "unternehmerische Kontrolle" führte zu einem gewandelten Selbstverständnis des internen Revisors²¹ und zu einer neuen Ausrichtung der Literatur. Als bahnbrechend in dieser Richtung erachten wir SAW-YER²², der die unternehmerische Betrachtungsweise dahingehend präzisiert, dass alle untersuchten Sachverhalte im Lichte der von der Gesamtleitung formulierten Unternehmungsziele und deren Erreichung zu beurteilen sind²³. Hier werden Entwicklungstendenzen aus der Berufspraxis übernommen und mit Hilfe der Umschreibung "unternehmerisch" als generelles Verhalten gefordert.

Die Wechselwirkung von Entwicklungstendenzen und den aus diesen Entwicklungstendenzen abgeleiteten normativen Aussagen über Wesen und Funktion der Internen Revision hat schliesslich auch dazu beigetragen, dass in den praxisorientierten Begriffsfassungen die Vorstellung eines Idealtyps der Internen Revision enthalten ist. Es ist die Idee einer unternehmensinternen, unabhängig und unternehmensweit tätigen Kontrollstelle, deren Wirkungsmöglichkeiten nur durch die Einstellung der Unternehmungsleitung und durch den von ihr gewährten Spielraum eingeschränkt wird²⁴.

11.2 Zur Übernahme praxisorientierter Definitionen in die Prüfungslehre

Anhand der Charakterisierung der Internen Revision als alle Vorgänge in der Unternehmung umfassende, unternehmerische Kontrolle haben wir versucht, die Begriffsbildung und ihre Bedeutung in der Praxis darzustellen. Der dabei gefundene Vorgang soll hier noch einmal verdeutlicht werden.

Die Begriffsbildung der Literatur folgte in wesentlichen Teilen den Entwicklungstendenzen der Berufspraxis²⁵. Die so gewonnenen Definitionen bildeten daraufhin die Grundlage, um programmatische Aussagen darüber abzuleiten, wie die Interne Revision gestaltet werden müsse, und welcher Idealzustand anzustreben sei. Es ergibt sich somit ein logischer Zirkel: Mit dem (empirisch fundierten) Hinweis auf neue Entwicklungen werden Begriffe gebildet, um anschliessend mit Hilfe dieser Begriffe die festgestellten Entwicklungen zu begründen und zu fordern. Mit dieser Vorgehensweise lassen sich Entwicklungen wohl beeinflussen, jedoch nicht erklären. Daher erscheinen uns die behandelten Definitionen vorab programmatischer Natur. Wir erachten es trotzdem als notwendig, einige der darin enthaltenen Merkmale zu untersuchen, weil sich ein beachtlicher Teil der theoretischen Arbeiten darauf

21 Vgl. Steward Dudley, The Internal Auditor of the Future, in: The Internal Auditor, Vol 27, 1970, No. 2, S. 46–56.

22 Sawyer Lawrence B. (1973), The Practice of Modern Internal Auditing. Appraising Operations for Management, hrsg. vom Institute of Internal Auditors, Orlando/Florida 1973.

23 Vgl. Sawyer (1973), S. 157.

24 Vgl. Hofmann (1973), S. 29.

25 '... evolution and growth in the internal auditing profession will call for revisions to express the broader concepts of modern internal auditing'. Sawyer (1971), S. 9.

stützt. Es geht uns einmal darum, festzustellen, inwieweit durch die Übernahme solcher Begriffe und Merkmale implizite Werturteile in theoretische Aussagen über die Interne Revision Eingang gefunden haben. Im weiteren soll untersucht werden, ob es auf der Grundlage solcher Begriffe möglich ist, das Wesen der Internen Revision zu erklären.

Wir können in der Folge nicht alle Merkmale diskutieren, welche als charakteristische Eigenschaften der Internen Revision angeführt werden. Dies brächte auch keine Erkenntnisse über die Interne Revision selbst, sondern nur über deren sprachliche Umschreibung²⁶. Wir beschränken uns deshalb auf die drei in der Definition des Institute of Internal Auditors enthaltenen Merkmale Unabhängigkeit, Überprüfung betrieblicher Vorgänge und unternehmerische Kontrolle, und glauben, damit unsere Anforderungen an eine Begriffsbildung genügend verdeutlichen zu können.

11.3 Unabhängigkeit

Unabhängigkeit ist nicht nur ein oft verwendetes und gefordertes Merkmal der Internen Revision, sondern jeder Prüfung und jedes Prüfers schlechthin. Übereinstimmend findet sich in der Literatur die Erkenntnis, dass Abhängigkeit und Unabhängigkeit psychologische Kategorien sind, welche sich nur schwer bestimmen lassen²⁷. ARENS/LOEBBECKE verdeutlichen dies durch die Aussage, dass Unabhängigkeit letztlich in der geistigen Haltung und in der Erscheinung zum Ausdruck kommt²⁸. Haltung und Erscheinung eines Prüfers in einer bestimmten Prüfungssituation sind das Resultat von zahlreichen äusseren Umständen und ebenso zahlreichen Merkmalen der Person und der Persönlichkeit (Stimmungen, Neigungen, Erfahrungen etc.), welche in vielfacher Weise zusammenwirken.

Offenbar im Hinblick auf diesen Sachverhalt definiert PEEMÖLLER: "Unabhängigkeit liegt dann vor, wenn Tätigkeiten frei von Einflüssen, Bindungen und Rücksichten durchgeführt werden können"²⁹. Er scheint dabei von der irrigen Annahme auszugehen, bei der Unabhängigkeit handle es sich um eine absolute Grösse, welche als solche erkannt und beurteilt werden könne. Möglich wird eine solche Beurteilung jedoch erst, wenn zuvor implizit oder explizit festgelegt wird, von welchen Einflüssen, Bindungen und Rücksichten ein Prüfer bei der Ausübung seiner Tätigkeit unabhängig sein sollte.

Eine sehr weitgehende Festlegung solcher Kriterien findet sich für die Externe

26 Vgl. Fischer-Winkelmann Wolf F. (1975), Entscheidungsorientierte Prüfungslehre, Berlin 1975, S. 103.

27 Vgl. Jäckel Günther, Die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der 'öffentlichen Hand', Hamburg/Berlin/Bonn 1960, S. 38 ff.

28 Vgl. Arens Alvin A./Loebbecke James K., Auditing: An Integrated Approach, Englewood Cliffs 1976, S. 5.

29 Peemöller Volker H., Interne Revision. Grundlegender Wegweiser, Heinc/Berlin 1976, S. 26.

Revision in den berufsständischen Normen und Verhaltensvorschriften des American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)³⁰. Diese setzen sich eingehend mit denjenigen Einflussfaktoren auseinander, die sich negativ auf die Erfüllung der Aufgaben des CPA auswirken könnten und definieren einen ganzen Katalog dieser Einflussfaktoren als Merkmale der Abhängigkeit. Damit ist es allerdings noch immer nicht möglich, über die Unabhängigkeit selbst etwas auszusagen, denn Haltung und Einstellung des Prüfers werden nicht objektiv fassbar gemacht.

Ähnliche Ansätze finden sich auf dem Gebiet der Internen Revision. Es könnte beispielsweise an die Lösung von WYSOCKI gedacht werden, der Unabhängigkeit mit der Beziehung zu den betrieblichen Prozessen in Verbindung bringt: Der interne Revisor darf weder an der Realisation des zu prüfenden Vorgangs beteiligt sein (direkte Prozessabhängigkeit), noch von einer an der Realisation dieses Vorgangs beteiligten oder dafür verantwortlichen Person beauftragt werden (indirekte Prozessabhängigkeit)³¹. Obwohl in diesem Zusammenhang ohne weiteres zu erkennen ist, dass die hier beschriebene Art der Abhängigkeit sich negativ auf die Tätigkeit der Internen Revision auswirken kann, erscheint die Formulierung eines solchen Unabhängigkeitskriteriums doch aus zwei Gründen fragwürdig:

- a) Die Interne Revision hilft durch ihre Prüfungen und die daraus hervorgehenden Anregungen vielerorts mit, betriebliche Prozesse zu gestalten, und ist deshalb in einem gewissen Grad daran beteiligt.
- b) Es ist deshalb nicht einzusehen, weshalb mit der Bedingung der Unabhängigkeit aus der Vielzahl bekannter und unbekannter Einflüsse auf das Prüfungsergebnis jene der Prozessabhängigkeit a priori aus dem Betrachtungsfeld ausgeschlossen werden müssen. Dem Interesse einer Prüfungstheorie wäre besser gedient, die Wirkung dieser Abhängigkeit auf das Prüfungsergebnis zu untersuchen.

Aus prüfungstheoretischer Sicht muss hier festgestellt werden, dass der Begriff "Unabhängigkeit" eine Leerformel darstellt und selbst nichts über die Bedingungen aussagt, unter denen ein Revisor sein Urteil formuliert. Die Verwendung dieses Begriffs als Wesensmerkmal und Gestaltungsnorm birgt unseres Erachtens die Gefahr, dass verschiedene Auffassungen über das Wesen der Internen Revision bereits aufgrund ihrer begrifflichen Umschreibung vertreten werden könnten, indem gewisse mehr oder weniger genau umschreibbare Einflüsse als mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar betrachtet werden. Solche Auffassungen wären jedoch weder theoretisch noch empirisch zu widerlegen, da sie auf einem Werturteil beruhen³².

30 Vgl. American Institute of Certified Public Accountants, Code of Professional Ethics, wiedergegeben in: Arens/Loebbecke, S. 54 ff.

31 Vgl. Wysocki Klaus (1967), Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, Berlin/Frankfurt a.M. 1967, S. 8 f.; ähnlich Sawyer (1973), S. 3: '... it must be independent of the activities it audits'.

32 Ähnlich äussert sich Fischer-Winkelmann Wolf F. (1974), Prolegomena zur Prüfungstheorie, in: Wirtschaftsprüfung. Allgemeine Prüfungslehre, hrsg. von Bähr G./Fischer-Winkelmann W.F./Munkert M., München 1974, S. 192.

Zur inhaltlichen Präzisierung des Begriffs "Unabhängigkeit" verbleiben somit nur die Merkmale der Haltung und Erscheinung des Revisors. Dieser Interpretation folgte denn auch das Bundesgericht in seinem Entscheid betreffend einer Bankenrevisionsstelle, in dem es zum Begriff der Unabhängigkeit Stellung zu beziehen hatte³³. Über die im Gesetz umschriebenen Unvereinbarkeiten bezüglich der Zusammensetzung der Kontrollstelle hinaus versteht es die Unabhängigkeit im Sinne der Charakterstärke und der Fähigkeit, ohne Rücksicht auf eigene Interessen zum Rechten zu sehen und das Richtige zu tun. Diese Formulierung lässt sich unseres Erachtens ohne weiteres auf die Interne Revision übertragen.

11.4 Überprüfung betrieblicher Vorgänge

Wir haben einleitend darauf hingewiesen, wie diese Formulierung dadurch eine spezifische Bedeutung bekam, dass damit Begrenzungen und Schwerpunktbildungen des Tätigkeitsgebietes der Internen Revision aufgehoben wurden. Diese Bedeutung braucht die Theorie nicht weiter zu beschäftigen. Unter betrieblichen Vorgängen kann ohne weiteres all das verstanden werden, was HEINEN als "menschliches Handeln im betriebswirtschaftlichen Alltag"³⁴ bezeichnet. Es umfasst die ganze Vielfalt des Geschehens, das sich innerhalb der Unternehmung und zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt abspielt.

Damit stellt sich der Theorie die Aufgabe, das Tätigkeitsgebiet zweckmässig zu strukturieren, um die Vielfalt beispielsweise für das Problem der Auswahl der Prüfungsobjekte fassbarer zu machen. Dies ist umso notwendiger, als die Prüfungslehre betriebliche Vorgänge bis heute vorwiegend aus der Perspektive der Externen Revision, und hier wiederum aus derjenigen der Jahresabschlussprüfung und der Prüfung von Sonderbilanzen betrachtete³⁵. Sie bewegte sich damit in grossen Zügen in der vom Gesetzgeber getroffenen Auswahl der Prüfungsobjekte. Für die Interne Revision erfolgt eine solche Auswahl hingegen durch mehrstufige Entscheidungen, welche in geschäftspolitischen Richtlinien, Pflichtenheften, Prüfungsplänen und Prüfungsanweisungen ihren Niederschlag finden.

Wir erachten die wirtschaftlichen Strukturen, in denen die betrieblichen Vorgänge stattfinden, als ausschlaggebender Faktor. Im Zusammenhang mit Problemen der Internen Revision kann nicht von der Unternehmung als einer räumlichen und organisatorischen Einheit ausgegangen werden, sondern von einem Unternehmungsverbund als organisatorischer Zusammenfassung mehrerer, mehr oder weniger selbständiger betrieblicher Einheiten unter einer einheitlichen Führung³⁶. Darunter

33 BGE 99 I 111.

34 Heinen Edmund, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 4. durchgesehene Auflage, Wiesbaden 1972, S. 13.

35 Mann Gerhard, Revisionswesen als wissenschaftliche Disziplin, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 19. Jg., 1967, S. 396 und dort angeführte Literatur.

36 Vgl. Arbeitskreis Dr. Krähe der Schmalenbach-Gesellschaft (1964), Konzern-Organisation.

können sowohl grosse Unternehmungen als auch Konzerne verstanden werden. Dadurch müssen bei der Betrachtung eines einzelnen Vorgangs gleichzeitig mehrere Aspekte berücksichtigt werden, nämlich:

a) Funktion

Unabhängig davon, wie detailliert der gesamte betriebliche Leistungserstellungsprozess in einzelne Vorgänge aufgegliedert wird – ob dabei die Fertigung eines einzelnen Bestandteils, eines Produkts oder einer ganzen Serie als ein Vorgang betrachtet wird – bildet die Zugehörigkeit zu einer betrieblichen Funktion³⁷ oder Teilfunktion ein zentrales Merkmal. Der einzelne Vorgang wird darin mit dem gesamten Prozess der betrieblichen Leistungserstellung in Beziehung gebracht und wird durch die Prozessbedingungen und den Prozessablauf weitgehend bestimmt. Gleichzeitig erhält er eine ganz spezifische Bedeutung.

b) Zuständigkeit

Mit der Zuständigkeit für einen bestimmten Vorgang rückt die Aufbauorganisation der Unternehmung in den Blickpunkt der Betrachtung. Im Gegensatz zum ersten Kriterium ist sie nicht immer einheitlich und eindeutig festgelegt. Dies hat seine Ursache darin, dass die Aufbauorganisation nicht in jedem Falle der funktionalen Gliederung des Unternehmungsgeschehens folgt, sondern auch objektbezogene und räumliche Aspekte berücksichtigt. So können verschiedene Fälle nicht eindeutiger Zuständigkeit vorliegen:

- (1) an einem Vorgang sind zwei oder mehrere Hauptabteilungen beteiligt;
- (2) je nach Objekt oder Arbeitsort, an dem der Vorgang vollzogen wird, liegt eine andere Zuständigkeit vor;
- (3) für denselben Vorgang sind zwei oder mehrere gleichgeordnete Instanzen gleichzeitig zuständig.

Die Zuständigkeit ist auch deshalb von Bedeutung, weil meistens mehrere einander über- bzw. untergeordnete Stellen an einem Vorgang beteiligt sind. Hier stellt sich die Frage nach der Aufteilung von Kompetenzen und Verantwortung auf die einzelnen Stufen, insbesondere der Aufteilung von Führungs- und Handlungsverantwortung.

c) Ort

Die räumliche Dezentralisation einzelner Unternehmungseinheiten kann sich in zahlreichen Fällen mit der Zuständigkeit oder mit der Funktionsgliederung decken. Unabhängig davon, ob die räumliche Gliederung einem dieser beiden

Aufgaben- und Abteilungsgliederung im industriellen Unternehmungsverbund, 2. erweiterte und verbesserte Auflage, Köln/Opladen 1964, S. 10 ff.

³⁷ Als betriebliche Funktionen bezeichnen wir Haupttätigkeitsbereiche, wie etwa Beschaffung, Produktion, Absatz. Vgl. Korndörfer Wolfgang, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Aufbau – Ablauf – Führung und Leitung, Wiesbaden 1970, S. 37.

Aspekte folgt, bringt sie zusätzliche Bedingungen, welche den einzelnen Vorgang beeinflussen. Solche örtlichen Bedingungen können vor allem in multinationalen Gesellschaften eine grosse Bedeutung erlangen. Andererseits stellt dieses Kriterium für die Tätigkeit der Internen Revision einen wesentlichen Kostenfaktor dar, den es bei der Auswahl der Prüfungsobjekte zu berücksichtigen gilt.

d) Zeit

Der zeitliche Bezug eines Vorgangs ist für die Interne Revision deshalb von besonderer Bedeutung, weil sie bei ihren Prüfungen die zu betrachtende Zeitperiode vielfach frei wählen und in einem Prüfungsprojekt zwei oder mehrere Geschäftsperioden betrachten kann.

Die Strukturierung der betrieblichen Vorgänge nach den vier Grundfragen – was? – wer? – wo? – wann? – stellt unseres Erachtens eine gute Grundlage für die Bestimmung der Tätigkeit der Internen Revision dar. Wo die Schwerpunkte der Tätigkeit im einzelnen Fall zu setzen sind, kann daraus allerdings nicht abgeleitet werden. Es wäre jedoch wünschenswert, wenn solche Schwerpunkte nicht nur aufgrund von Entwicklungen und Erfahrungen in der Praxis, sondern auch aufgrund empirisch gesicherter theoretischer Aussagen gefunden werden könnten.

11.5 Unternehmerische Kontrolle

Wir betrachten die Bezeichnung “unternehmerische Kontrolle” zusammen mit der englischen Version “managerial control” und der Bezeichnung “unternehmerische Funktion”, in der Meinung, dass sich die drei Merkmale durch die Art und Weise ihrer Verwendung in ihrer Aussage weitgehend decken. Dies trifft allerdings bei der Bezeichnung “managerial control” nur dort zu, wo ausschliesslich der Bezug zur Unternehmungsleitung gemeint ist³⁸.

Zunächst kann diese Bezeichnung dazu benutzt werden, um das Phänomen “Interne Revision” in den Problembestand der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre einzugliedern, wie dies von MANN mit Hinweis auf verschiedene Vertreter dieser Fachrichtung getan wird³⁹. Aus der Sicht betriebswirtschaftlicher Problemerkatalogisierung lässt sich die Interne Revision ohne weiteres der Grundfunktion Unternehmungsführung zuordnen. Ihr Problemgehalt – die Überwachung betrieblicher Vorgänge in allen Bereichen der Unternehmung – ist Teil der allgemeinen Kontrollproblematik. Durch diese Klassifizierung sind die Prüfungsprobleme noch nicht gelöst, aber doch im Rahmen betriebswirtschaftlicher Zusammenhänge verdeutlicht.

38 So präzisiert Sawyer durch die Wendung ‘management of the policymaking level’. Vgl. Sawyer (1973), S. 157.

39 Vgl. Mann, S. 393 ff.

Einen Versuch, die unternehmerische Natur der Internen Revision zu beweisen, unternimmt BALLMANN⁴⁰. Er greift dabei auf die in der Führungslehre verwendeten Begriffe "Planung", "Entscheidung" und "Überwachung" zurück, welche als unternehmerische Grundfunktionen definiert werden. Gestützt auf eine Begriffsanalyse folgert er dann: "Integrierender Bestandteil der unternehmerischen Überwachung aber ist die Revision, und lediglich deren Herkunft war zu beweisen"⁴¹. In Tat und Wahrheit spricht jedoch BALLMANN in diesem "Beweis" nicht von realen Sachverhalten, sondern von Begriffen. Dass er seine Aussage aus anderen Definitionen ableitet, anstatt selbst eine Definition zu treffen, ändert am Resultat nichts: Die Bezeichnung der Internen Revision als unternehmerische Überwachung bleibt ein empirisch gehaltloser Metasatz.

Wollte man die Bezeichnung "unternehmerisch" als Merkmal für die Interne Revision verwenden, so müsste zuerst deren Inhalt näher festgelegt werden. Dies ist angesichts der Vielfalt der in der Realität existierenden erwerbswirtschaftlichen und gemeinnützig orientierten, privaten und öffentlich-rechtlichen Unternehmungen sehr schwierig. Selbst wenn es gelänge, aufgrund empirischer Erkenntnisse ein Verhalten als "unternehmerisch" zu bezeichnen⁴², wäre es kaum einzusehen, weshalb die Interne Revision diese Verhaltensmerkmale ex definitionae tragen müsste. So äußert sich denn auch CADMUS mit Hinweis auf das "Statement of Responsibilities of the Internal Auditor", dass sich der interne Revisor sowohl mit der Position der Gesamtleitung als auch mit derjenigen der zuständigen Bereichsleitung vertraut zu machen habe, um zu einem konstruktiven Prüfungsergebnis zu gelangen⁴³.

Zusammenfassend befürworten wir die Bezeichnung der Internen Revision als einer Kontrolle, welche der Funktion der Unternehmungsführung zuzuordnen ist. Damit wird sie von der von NORDSIECK verwendeten Kategorie der Arbeitskontrollen⁴⁴ unterschieden, welche Bestandteile des Arbeitsvollzugs sind. Dagegen lehnen wir die Bezeichnung "unternehmerische Kontrolle" ab, da damit eine Verhaltensweise vorgeschrieben wird, welche sich weder ihrem Sinne noch ihrem Inhalt nach objektiv festlegen lässt. Auch hier wäre einer Theorie der Internen Revision besser damit gedient, verschiedene Verhaltensweisen zu untersuchen, statt eine ganz bestimmte Verhaltensweise vorauszusetzen.

40 Vgl. Ballmann (1967), S. 17 ff.

41 Ballmann (1967), S. 21.

42 Vgl. Hardach Fritz Wilhelm (1967), Aufgaben der Unternehmungsführung. Versuch einer kritischen Analyse, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 19. Jg., 1967, S. 557.

43 Vgl. Cadmus Bradford, Operational Auditing Handbook, hrsg. vom Institute of Internal Auditors, New York 1964, S. 15.

44 Vgl. Nordsieck Fritz (1955), Rationalisierung der Betriebsorganisation, 2. Auflage, Stuttgart 1955, S. 114.

12 Ansätze zu einer eigenen Begriffsbildung

12.1 Zum Vorgehen

Jede Definition besitzt nur einen relativen Wert, da sie subjektive Entscheidungen über die Verwendung eines Begriffs enthält, die sich im Laufe theoretischer Untersuchungen als unzweckmässig oder ungeeignet herausstellen können. Sie stellt ein sprachliches Werkzeug dar, welches bei der Formulierung von Aussagen und Hypothesen eingesetzt werden kann. Dagegen sind weder in ihr selbst noch in irgendwelchen aus ihr abgeleiteten Aussagen selbständige Erkenntniswerte über Sachverhalte und Zusammenhänge in der Realität enthalten⁴⁵.

Wir werden im folgenden die für unsere Untersuchung als wichtig erachteten Merkmale der Internen Revision erläutern. Anhand dieser Merkmale kann gleichzeitig die Problemstellung dieser Arbeit umrissen und auf einige der in der Literatur zu findenden Lösungsansätze hingewiesen werden.

12.2 Interne Revision als Element der Führung

Als erstes gewähltes Merkmal betrachten wir die Interne Revision als ein Element der Führung. Wir gehen dabei aus von RÜHLI, der Führung wie folgt definiert:

“Unter Führung verstehen wir die Gesamtheit der Institutionen, Prozesse und Instrumente, welche im Rahmen der Problemlösung durch eine Personengemeinschaft (mit komplexen zwischenmenschlichen Beziehungen) der Willensbildung (Planung und Entscheidung) und der Willensdurchsetzung (Anordnung und Kontrolle) dient”⁴⁶.

Aus dieser Gesamtheit können aufgrund noch zu bestimmender Merkmale bestimmte Institutionen, Prozesse und Instrumente der Internen Revision zugeordnet werden. Die Interne Revision erhält dadurch wie alle von RÜHLI definierten Elemente einen institutionellen, einen funktionellen und einen instrumentalen Aspekt⁴⁷.

Unter dem institutionellen Aspekt wird die Interne Revision als Bestandteil der Leitungsorganisation betrachtet. Strukturelle Konstitutionselemente der Leitungsorganisation bilden die Gesamtleitung, die Führungsstäbe und weitere Hilfsorgane der Gesamtleitung sowie die Teilbereichsleitungen mit ihren Stäben und weiteren Hilfsorganen⁴⁸. Zur Eingliederung der Internen Revision ergeben sich vor allem folgende Problemkreise:

45 Vgl. Fischer-Winkelmann (1975), S. 100 ff.

46 Rühli Edwin, Unternehmensführung und Unternehmenspolitik, Band 1, Bern 1973, S. 27.

47 Zur Verdeutlichung verweisen wir auf das formale Grundschema von Rühli, S. 26.

48 Vgl. Rühli, S. 112.

- a) Verselbständigung der Revisionseinheiten oder Eingliederung als Stab- oder Linienstellen;
- b) Zentralisation der Revisionsfunktion oder Dezentralisation nach bestimmten Gesichtspunkten;
- c) disziplinarische und funktionale Unterstellung;
- d) Regelung von Kompetenzen und Verantwortung, sowie der Zusammenarbeit mit anderen Linien- und Stabstellen;
- e) innerer Aufbau der Revisionseinheit.

Verschiedene Autoren haben bei der Behandlung dieser Fragen versucht, eine "Bestform der Innenrevision im Hinblick auf die Erfüllung der Leitungsfunktion herauszuarbeiten"⁴⁹. BLOHM⁵⁰ geht dabei von drei zum Teil bereits an anderer Stelle kritisierten Eigenschaften⁵¹ aus, welche er als Voraussetzung für eine wirkungsvolle Arbeit der Internen Revision ansieht:

- a) Unabhängigkeit
- b) Objektivität
- c) Gesamtwirtschaftlichkeit als fester Orientierungspunkt

Anhand dieser leider inhaltlich nicht objektiv bestimmbar Kriterien gelangt er zum Schluss, dass in der Regel eine zentrale, der obersten Leitung unterstellte und von allen Exekutivaufgaben befreite Revisionsabteilung die Bestform darstelle.

Ein anderes Vorgehen wählt BRIMBERG⁵², indem sie in 10 Industriekonzernen die bestehenden Unternehmungs- und Konzernstrukturen analysiert und die vorgefundenen Formen der Internen Revision anhand historischer und struktureller Gegebenheiten zu erklären versucht. Die dabei herausgearbeiteten Motive sowie die zu Tage tretenden Vor- und Nachteile einzelner Lösungen übernimmt WIETING⁵³, um Aussagen darüber ableiten zu können, welche Vor- und Nachteile verschiedene Gestaltungsformen aufweisen, und welche Randbedingungen der Unternehmungsstruktur massgebend für die Gestaltung sind.

Etwas verschieden liegen die Verhältnisse bei einer Betrachtung des funktionellen Aspekts, wo nach den Aufgaben der Internen Revision gefragt wird. Gestützt auf empirische Feststellungen und Erfahrungen hat das Institute of Internal Auditors eine sehr eingehende Aufzählung der Aufgaben vorgenommen⁵⁴. Ähnliche detaillierte Umschreibungen finden sich in der deutschsprachigen Literatur⁵⁵. Sie kön-

49 Blohm (1957), S. 29.

50 Vgl. Blohm (1957), S. 31 ff.

51 Vgl. Abschnitt 11.3 dieser Arbeit.

52 Vgl. Brimberg Annemarie, Aufbauorganisation der Internen Revision in tiefgegliederten Unternehmungen und Konzernen, Berlin 1962.

53 Vgl. Wieting Giorgio, Funktion und Organisation interner Revisionsstellen, Diss. Locarno 1968, S. 47 ff.

54 Vgl. Anhang B dieser Arbeit, Abschnitt 'Objective and Scope'.

55 Vgl. zum Beispiel Hueck Karl-Ludwig (1962), Die Aufgaben der Innenrevision, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 14. Jg., 1962, S. 99–106, und Hueck Karl-Ludwig (1962a), Sonderaufgaben der Innenrevision, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 14. Jg., 1962, S. 212–217.

nen in vielfältiger Weise verstanden werden und von Bedeutung sein, so beispielsweise:

- a) als ein Katalog der in der Praxis von internen Revisoren wahrgenommenen Aufgaben;
- b) als ein berufsständisches Pflichtenheft;
- c) als Grundlage von Ausbildungsprogrammen der Berufsverbände.

Sie werden von der Literatur allgemein anerkannt und übernommen. Dabei fehlt jedoch weitgehend eine theoretische Bestätigung oder Kritik und mithin auch ein detailliertes Wissen darüber, welche Bestimmungsfaktoren für die Aufgabenstellung allgemein und im spezifischen Fall ausschlaggebend sein müssten. Der gedankliche Nachvollzug der historischen Entwicklung⁵⁶ ist dazu wenig geeignet, weil er keine Aussagen darüber machen kann, ob andere Entwicklungen denkbar und bezüglich der jeweiligen Problemstellung möglicherweise zweckmässiger gewesen wären. Ein anderer Versuch, die Aufgaben logisch aus dem Begriff der unternehmerischen Überwachung abzuleiten⁵⁷, ist ebenfalls ungeeignet, weil daraus nur Aussagen über Begriffe und Modellvorstellungen resultieren, nicht jedoch Aussagen über reale und damit empirisch überprüfbare Zusammenhänge. Man geht davon aus, diese Aufgaben im Rahmen der unternehmerischen Überwachung als gegeben zu betrachten und beschränkt sich auf die Frage der Zuordnung.

Unter dem instrumentalten Aspekt verstehen wir nicht etwa eine Betrachtung der Internen Revision als Instrument der Führung (in diesem Sinne verwenden wir ja den Ausdruck "Element"), sondern Betrachtungen darüber, welche Instrumente der Internen Revision zur Verfügung stehen, um ihre Aufgaben zu lösen. Es handelt sich hier also um prüfungstechnische Gesichtspunkte. In der Prüfungslehre wird ein breites, zumeist anderen Wissensgebieten entliehenes Instrumentarium zur Bewältigung verschiedenartiger Probleme angeboten, deren Verwendbarkeit allerdings mit dem Argument fehlender prüfungstheoretischer Erkenntnisse über die Zusammenhänge der Prüfungswirklichkeit in Zweifel gezogen werden⁵⁸. Im Rahmen dieser Arbeit können prüfungstechnische Probleme, so z.B. die Anwendung mathematischer Verfahren zur Optimierung des Prüfungsurteils, die Verwendung statistischer Methoden der Stichproben-Tests und der Einsatz der Netzplantechnik zur Planung und Überwachung von Prüfungsprojekten, nicht näher erörtert werden. Angesichts des Umfangs der internen Revisionstätigkeit in der Schweiz erscheint uns die Diskussion solcher Aspekte von geringer praktischer Relevanz; bezüglich der prüfungstheoretischen Bedeutung verweisen wir auf die umfangreiche Spezialliteratur.

In den folgenden Kapiteln werden deshalb vorab funktionelle und institutionelle Aspekte der Internen Revision behandelt. Dabei soll auch die für schweizerische Verhältnisse nicht unbedeutende Frage erörtert werden, wann eine solche Stelle ge-

56 Vgl. Hofmann (1973), S. 26 ff.

57 Vgl. zum Beispiel Ballmann (1967), S. 17 ff.; Peemöller, S. 17 ff.; Blohm (1962), S. 55.

58 Vgl. Fischer-Winkelmann (1975), S. 127–149 und S. 228–290.

schaffen werden soll. Sie wird im dritten Kapitel unter zwei Gesichtspunkten untersucht:

- a) Praktische Realisierbarkeit anhand der in der Schweiz bereits bestehenden internen Revisionsstellen;
- b) Wünschbarkeit aus der Sicht der Unternehmungsleitung im Hinblick auf die in der Unternehmung bestehenden Prüfungsaufgaben.

Zusammenfassend wird die Bezeichnung "Element der Führung" dazu verwendet, um die Interne Revision als Bestandteil bestimmter Führungssituationen und als Konzept der Lösung von Führungsproblemen darzustellen und zu erklären.

12.3 Gestaltung durch einen unternehmungspolitischen Entscheid

Die Interne Revision bildet kein aus sich heraus existierendes und erklärbares Erkenntnisobjekt und ist nicht ein notwendiges Element jeder Führung. Ihre Entstehung, strukturelle Eingliederung und Aufgaben sind Gegenstand von Entscheidungen der Unternehmungsleitung. Die Entscheidungen in ihrer Gesamtheit stellen einen kreativen Akt dar, der die Führung der Unternehmung in allen Aspekten – hinsichtlich der Leitungsorganisation, der Aufgabenverteilung und der angewandten Instrumente – in einer bestimmten Weise mitgestaltet. Damit, dass das Element "Interne Revision" in die vorhandene Führungsstruktur eingefügt wird, wird die Führungssituation in einer Unternehmung bewusst verändert. Ob dies bereits bei der Gründung der Unternehmung oder erst im Verlauf ihrer Tätigkeit bzw. Expansion erfolgt, beeinflusst zwar die Randbedingungen des Entscheids, ändert jedoch an der Natur des Gestaltungsproblems nichts.

Ein ähnliches Gestaltungsproblem stellt sich, wenn ein schon bestehendes Konzept der Internen Revision im Hinblick auf aktuelle Problemstellungen überprüft und verbessert werden soll. Obwohl die strukturelle Ausgangslage und die Erfahrungsgrundlagen in diesem Falle verschieden sind, geht es auch hier darum, die Führungssituation gesamthaft bewusst zu verändern: Es wird danach gefragt, ob und wie die konkrete Führungsstruktur mit Hilfe der Internen Revision verbessert werden könnte.

Wir setzen uns mit diesem Merkmal nicht in einen Gegensatz zu jenen Autoren, welche die Revision als notwendigen funktionellen Bestandteil der Führung betrachten und in der Bildung einer internen Revisionsstelle vor allem ein Problem der Übertragung (Delegation) der Prüfungsfunktion sehen⁵⁹. Wir beziehen jedoch nicht

⁵⁹ Dazu gehören Ballmann Wilhelm (1962), Unternehmensprüfung und Unternehmensprüfer, in: Unternehmensprüfung, Band II der Schriftenreihe des Instituts für Interne Revision, München 1962, S. 14; Blohm (1962), S. 58; Peemöller, S. 17 ff.; Hofmann (1972), S. 13; Lehmann Werner, Probleme einer Erweiterung der traditionellen internen Revision zum 'Operational Auditing', in: Wirtschaftsprüfung. Allgemeine Prüfungslehre, hrsg. von Bähr G./Fischer-Winkelmann W.F./Munkert M., München 1974, S. 608.

nur formale aufbauorganisatorische Aspekte der Aufgabenverteilung, sondern auch materielle Aspekte der Aufgabenbestimmung in die allgemeine Problematik der Gestaltung mit ein.

Selbstverständlich ist es der Theorie sowohl bei der Ausarbeitung als auch bei der Verbesserung eines Konzepts der Internen Revision nicht möglich, konkrete Lösungen anzubieten. Dagegen sollte sich der Entscheidungsträger im konkreten Fall neben seiner Intuition und Erfahrung auch auf theoretische Erkenntnisse stützen können. Er müsste vor allem Aussagen darüber finden, welche Bestimmungsfaktoren bei der Erarbeitung eines internen Prüfungskonzepts berücksichtigt werden müssen. Wir erachten dies in verschiedener Beziehung als sehr aktuelle Problemstellung. ZÜND weist mit Bezug auf die internationale Geschäftstätigkeit grosser Unternehmungen darauf hin, dass Kommunikations- und Überwachungsprobleme von der Praxis als die am schwierigsten zu lösenden Führungsprobleme betrachtet werden⁶⁰, wobei das Konzept der Internen Revision ein zentraler Bestandteil der Lösung sein dürfte. Daneben zeigt die empirische Untersuchung in der Schweiz⁶¹, dass zahlreiche mittlere Unternehmungen beabsichtigen oder erwägen, eine Interne Revision aufzubauen.

12.4 Die Prüfungssituation

Bei der Beschreibung der Prüfungssituation, die wir als Merkmal der Internen Revision betrachten, knüpfen wir an den Umstand an, dass interne Revisionen durch Angehörige der geprüften Unternehmung, bzw. im Falle des Konzerns durch Konzernmitarbeiter, ausgeführt werden. Dieser Umstand gilt als wichtigstes Abgrenzungskriterium gegenüber der Externen Revision, wo der Revisor nicht der geprüften Unternehmung angehört. Wir erachten es im Rahmen dieser Arbeit nicht für notwendig, näher auf diese Unterscheidung einzutreten. Dagegen soll hier das Schwergewicht auf einen anderen Aspekt der Prüfungssituation gelegt werden, den wir wie folgt charakterisieren wollen:

Besonders bezeichnete Mitarbeiter einer Organisation analysieren und beurteilen auf systematische Weise betriebliche Vorgänge und damit menschliches Handeln innerhalb dieser Organisation.

Der Prüfungsvorgang, welcher letztlich als Kernstück der Prüfungssituation zu einem sachkundigen Urteil führen soll, erhält dadurch eine technische und eine soziale Komponente. Von der sozialen Komponente zu abstrahieren, würde bedeuten, die Interne Revision als rein mechanisches Element⁶² und damit ohne Bezug zur be-

60 Vgl. Zünd (1973), S. 111 und dort angegebene empirische Quellen.

61 Vgl. die Auswertungen in Abschnitt 31.2 und 31.4 dieser Arbeit.

62 'Ideally, it operates as a machine which produces ideas – ideas about how to operate more effectively and more profitably'. Keating Stephen F., How Honeywell Management Views Operational Auditing, in: The Internal Auditor, Vol. 26, 1969, No. 5, S. 46.

trieblichen Realität zu betrachten. Jede konkrete Prüfungssituation zeichnet sich dagegen durch eine Vielzahl von technischen und sozialen Bestimmungsfaktoren aus. Das resultierende Prüfungsergebnis könnte nur dann hinreichend erklärt werden, wenn alle Bestimmungsfaktoren und deren Einflüsse auf den Ablauf der Prüfung bekannt wären. So beinhaltet jede Prüfung soziale Interaktionen zwischen Prüfer und Geprüften und möglicherweise auch innerhalb des Arbeitsteams von Prüfern und Geprüften. In jeder Phase seiner Arbeit ist der Prüfer einer Reihe von Einflüssen ausgesetzt und übt selbst einen Einfluss auf die betriebliche Umwelt aus, was kaum ohne Bedeutung auf das Prüfungsergebnis bleiben kann.

Gegenstand einer erklärenden Theorie der Internen Revision könnte es sein, solche Einflüsse zu ermitteln und zu untersuchen, wie das Prüfungsergebnis von diesen Faktoren beeinflusst wird. So hat das Institute of Internal Auditors eine empirische Untersuchung darüber durchgeführt, welche Komponenten des Prüferverhaltens die Beziehung zwischen Prüfer und Geprüften bestimmen und welche Auswirkungen sich bei verschiedenartigem Prüferverhalten im Prüfungsergebnis zeigen⁶³.

Ausgangspunkt bildeten drei modellartig skizzierte Verhaltensweisen des Prüfers:

- a) Ein "autoritativer" Prüfungsstil, in dem der Prüfer Unzulänglichkeiten in den Arbeitsvollzügen und Verstöße gegen die Vorschriften der Leitung feststellt und seiner vorgesetzten Instanz meldet;
- b) ein "konstruktiver" Prüfungsstil, in dem der Prüfer die negativen Prüfungsfeststellungen zunächst mit der zuständigen Bereichsleitung bespricht, nach Möglichkeiten der Systemverbesserung sucht und diese zusammen mit den gemachten Feststellungen seiner vorgesetzten Stelle weiterleitet;
- c) ein "partizipativer" Prüfungsstil, in dem der Prüfer sich persönlich engagiert, um bei festgestellten Mängeln und Unzulänglichkeiten zusammen mit der zuständigen Bereichsleitung nach Lösungen zu suchen und seiner vorgesetzten Stelle über bereits eingeleitete oder geplante Massnahmen Bericht zu erstatten.

Die Wirkungsweise und Ergebnisse der verschiedenen Prüfungsstile wurden in Testgruppen und in Felduntersuchungen getestet. Damit gelangte man zu Aussagen darüber, wie der Revisor durch sein Verhalten gegenüber den in die Prüfung einbezogenen Abteilungsleitern und Mitarbeitern Prüfungsergebnisse beeinflussen und verbessern kann.

In ähnlicher Weise müssten auch beispielsweise Einflüsse der Person und der Stellung des Revisors in der Unternehmung untersucht werden. Die dazu in der Literatur zu findenden Untersuchungen⁶⁴ über organisatorische Stellung und Persönlichkeit des internen Revisors gehen jedoch nicht von der Prüfungssituation aus, sondern von festgelegten Prinzipien. So nennt PEEMÖLLER⁶⁵: Objektivitäts- und

63 Vgl. Institute of Internal Auditors (1972), Behavioral Patterns in Internal Audit Relationships, Research Committee Report No. 17, New York 1972. Die Ergebnisse dieser Untersuchung werden teilweise wiedergegeben von Zünd André (1973a), 'Prüfungsstile' – Verhaltensmuster der Revisionsbeziehungen. Ergebnisse einer amerikanischen Untersuchung, in: Zeitschrift Interne Revision, 8. Jg., 1973, Heft 2, S. 82–85.

64 Vgl. Ballmann (1967), S. 31 ff.; Peemöller, S. 25 ff.; Blohm (1957), S. 31.

65 Vgl. Peemöller, S. 25.

Neutralitätsprinzip, Unabhängigkeitsprinzip, Vertrauensprinzip. Wir haben bereits zum Begriff der Unabhängigkeit Stellung genommen⁶⁶ und festgestellt, dass sich daraus keine objektiven Beurteilungsgrundlagen herleiten lassen. Deshalb ist auch das sog. "Unabhängigkeitsprinzip" nicht geeignet, um zu werturteilsfreien Erkenntnissen über den Zusammenhang der Stellung und Persönlichkeit des Revisors mit dem Prüfungsergebnis zu gelangen. Dieselben Probleme stellen sich bei den Prinzipien der Objektivität und der Neutralität. BLOHM umschreibt den Begriff "Objektivität" mit den Merkmalen "Sachlichkeit", "Vorurteilslosigkeit", "Tatsächlichkeit" und kommt zu folgender Bedeutung bezüglich der internen Revisionstätigkeit: "Die Arbeitsergebnisse werden nicht gefärbt, um den zu täuschen, für den die Ergebnisse erarbeitet werden"⁶⁷. Auch hier besteht der grundlegende Irrtum in der Annahme, bei der Objektivität handle es sich um eine absolute und deshalb eindeutig bestimmbare Grösse. Er ist bei der Betrachtung einer konkreten Prüfungssituation leicht zu erkennen: Der interne Revisor urteilt in jedem Falle unter den Bedingungen unvollständiger, weil lückenhafter und mit individuellen Interessen behafteter Information. Jede Informationslücke und jedes Einfließen von individuellen Interessen in sein Urteil kann dabei von einem Autor als Verstoss gegen das Prinzip der Objektivität und als "Färbung" des Prüfungsergebnisses bezeichnet werden. In der Situation unvollständiger Information helfen auch die Prädikate "sachlich", "vorurteilslos" und "tatsächlich" nicht weiter, und die Berufung auf den Tatbestand der Täuschung vermag höchstens Verwirrung zu stiften. Die Frage, welche der zahlreichen Gegebenheiten einer Prüfungssituation gegen das Prinzip der Objektivität verstossen, kann nur durch ein Werturteil gelöst werden. Damit sind alle davon abgeleiteten normativen Aussagen über Persönlichkeit und Stellung des internen Revisors mit einem Ideologieverdacht behaftet.

Zusammenfassend stellen wir fest: Um zu Aussagen darüber zu gelangen, wie ein Prüfungsvorgang gestaltet werden soll, um das Prüfungsergebnis zu verbessern, müssen aus der realen Prüfungssituation technische und soziale Einflussfaktoren bestimmt und deren Wirkungsweise untersucht werden. Eine solche Untersuchung kann nur anhand empirischer Tests erfolgen. Alle Versuche, die Prüfungssituation anhand von (in der Realität gar nicht durchführbaren!) Prinzipien zu beschreiben und daraus normative Aussagen abzuleiten, bleiben dagegen ohne Bezug zur Realität. Es wird lediglich eine ideale Prüfungssituation beschrieben (nämlich diejenige, in der eine unabhängige, neutrale und objektive Prüfung erfolgt) und zur Grundlage theoretischer Aussagen gemacht.

66 Vgl. Abschnitt 11.3 dieser Arbeit.

67 Blohm (1957), S. 33. Diese Definition übernimmt Peemöller, S. 25 f.

12.5 Zusammenfassung

Unsere Untersuchung der bis heute verwendeten Definitionen der Internen Revision kann keinen Anspruch auf vollständige und umfassende Darstellung des Sprachgebrauchs in Wissenschaft und Praxis erheben. Die behandelten Beispiele zeigen denn auch nur die für unsere Arbeit wichtigsten Aspekte. Insbesondere ist es die Erkenntnis, dass bei der Übernahme von sprachlichen Fixierungen, auch wenn es sich um gebräuchliche Formulierungen handelt, Vorsicht am Platze ist. Dies gilt vor allem dort, wo solche Fixierungen Ausgangspunkt für normative Aussagen bilden. Auch wenn die Bestrebungen, gültige (empirisch gesicherte) Aussagen über Wesen, Funktion und Arbeitsweise der Internen Revision zu machen, als wertvoller Beitrag zu einer Theorie der Internen Revision zu betrachten sind, müssen sie doch kritisch auf ihre Grundlagen hin untersucht werden. Erst dann kann festgestellt werden, ob es sich um echte Erkenntnisse realer Zusammenhänge, oder um pseudonormative (inhaltsleere) und ideologische (mit impliziten Werturteilen behaftete) Formulierungen handelt.

Aufgrund der von uns gewählten und erörterten Merkmale gelangen wir zu folgender Definition:

Die Interne Revision ist ein durch einen unternehmerischen Entscheid geschaffenes und gestaltetes Element der Führung, in dessen institutionellem, funktionellem und instrumentalem Rahmen Mitglieder einer Organisation betriebliche Vorgänge und Tatbestände innerhalb dieser Organisation systematisch analysieren und beurteilen.

13 Begriffliche Differenzierungen

13.1 Allgemeines

Das Wissensgebiet der Internen Revision lässt sich thematisch nach beliebig vielen Kriterien aufgliedern. MELLEROWICZ⁶⁸ gliedert beispielsweise nach dem Wirkungsbereich, dem Fachbereich und der Regelmässigkeit in:

- a) Unternehmungs- und Konzernrevision,
- b) Kaufmännische, technische und kaufmännisch-technische Revision⁶⁹,
- c) periodische und gelegentliche Revision.

Diese und ähnliche formallogische Abgrenzungen bieten keine besonderen begrifflichen Probleme und werden deshalb an dieser Stelle nicht weiter behandelt.

⁶⁸ Vgl. Mellerowicz Konrad (1963), Unternehmungspolitik, Band I, Freiburg i.Br. 1963, S. 438 f.

⁶⁹ Zu den Besonderheiten der Revision des kaufmännisch-technischen Grenzbereichs äussert sich Blohm (1957), S. 29 f.

Sprachliche Probleme entstehen jedoch bei denjenigen Bezeichnungen, welche sich in der Berufspraxis für bestimmte Formen und Ausprägungen der Internen Revision im Laufe ihrer Entwicklung gebildet haben. Begriffe wie "financial auditing", "operational auditing", "Verfahrensrevision", usw. sind feste Bestandteile der Fachsprache des Prüfungswesens (nicht ausschliesslich der Internen Revision) geworden. Obwohl verschiedene Personen und Stellen unterschiedliche Vorstellungen mit solchen Begriffen verbinden, werden sie dennoch oft ohne nähere Erläuterung verwendet und werden damit Anlass zu beabsichtigten und unbeabsichtigten Missverständnissen. Missverständnisse können dort beabsichtigt sein, wo geringfügige Veränderungen bzw. Verbesserungen an einem bekannten Sachverhalt (z.B. an einem bewährten Prüfungsverfahren) mit Hilfe einer zugkräftigen Bezeichnung zu "neuen Ansätzen" umfunktioniert werden.

Wir erachten es daher als notwendig, die Verwendung einzelner Begriffe genauer zu untersuchen. Dabei können die folgenden Ausführungen nur eine grobe Bestandsaufnahme über die Verwendung von Spezialbegriffen geben. Es ist nicht beabsichtigt, im einzelnen auf historische und ethymologische Aspekte einzugehen. Obwohl die Entwicklung einzelner Ausprägungsformen noch nicht als abgeschlossen betrachtet werden kann, beabsichtigen wir auch nicht, mögliche Trends und Entwicklungsrichtungen zu untersuchen, welche die Verwendung der diskutierten Begriffe beeinflussen könnten. Lediglich der gegenwärtige Sprachgebrauch soll uns hier beschäftigen. Dazu können wir in vielen Fällen von der Untersuchung des Institute of Internal Auditors⁷⁰ ausgehen, welche bezweckte, durch eine empirische Erhebung die gebräuchlichsten Begriffe und deren verschiedene Inhalte zu finden und darauf basierend einen einheitlichen Sprachgebrauch vorzuschlagen.

Den folgenden Erörterungen soll ein Aspekt vorangestellt werden, der für alle diskutierten Begriffe zutrifft und vor allem aus der Sicht der Berufspraxis zu einem besseren Verständnis verhilft. Veränderte Umweltbedingungen und neue Prüfungsverfahren und -kriterien haben im Laufe der Zeit die Revisionstätigkeit grundlegend gewandelt und die in diesem Beruf tätigen Mitarbeiter vor immer neue Situationen und Probleme gestellt. BLOHM⁷¹ fasst diese wie folgt zusammen:

- a) grösseres Arbeitsfeld und neue Revisionsobjekte;
- b) umfangreicheres und differenzierteres Methodenrepertoire;
- c) Erweiterung des Dienstleistungsumfangs und der Revisionstiefe;
- d) erweiterte Zielsetzung;
- e) wachsende Anforderungen an Haltung, Wissen und Können;
- f) Wandel des Stabstellencharakters der Internen Revision.

70 Vgl. Institute of Internal Auditors (1975), An Evaluation of Selected Current Auditing Terms, Research Committee Report No. 19, Orlando/Florida 1975.

71 Vgl. Blohm Hans (1977), Systemrevision – Herausforderung und Verpflichtung für die Interne Revision –. in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 1a, S. 90.

Die folgenden Begriffe sind deshalb nicht nur aus der Sicht der logischen Gliederung eines bestehenden Wissensgebietes zu betrachten, sondern gleichzeitig als Sammelbegriffe für die erwähnten, z.T. tiefgreifenden Veränderungen, für die vielfältigen Erscheinungsformen und für die dadurch entstandenen Fragen und Probleme. Wie weit sich beide Gesichtspunkte miteinander vereinbaren lassen, und ob damit der Problemkomplex der Internen Revision in einer für die wissenschaftliche Bearbeitung sinnvollen Weise strukturiert werden kann, soll im folgenden kurz besprochen werden.

13.2 *“Financial auditing” und “operational auditing”*

Die Bezeichnungen “financial” und “operational” und verschiedene synonym verwendete Begriffe deutscher und englischer Sprache stehen für die am häufigsten unterschiedenen Ausprägungsformen der Internen Revision. Wir wollen deshalb das Begriffspaar etwas ausführlich und im selben Abschnitt vergleichend behandeln.

“Financial auditing”, in deutscher Übersetzung etwa als “Finanzrevision”, “finanzielle Revision” oder “Ergebnisrevision” bezeichnet, wird vom Institute of Internal Auditors wie folgt definiert:

Ein “financial audit” ist eine historisch ausgerichtete, unabhängige beurteilende Tätigkeit eines internen oder externen Revisors mit dem Zweck, die Fairness, Richtigkeit und Zuverlässigkeit der finanziellen Daten zu bestätigen, die Sicherheit des Gesellschaftsvermögens zu gewährleisten und die Zuverlässigkeit des Systems der Internen Kontrolle, welche die genannte Fairness und Sicherheit gewährleisten soll, zu beurteilen⁷².

“Financial auditing” beschäftigt sich mit der internen und externen Rechnungslegung. Ein grosser Teil der Prüfungen wird von Gesetzes wegen durch die Externe Revision vorgenommen. Dass “financial audits” trotzdem auch für die Interne Revision von Bedeutung sein können, hat verschiedene Ursachen. Wir wollen lediglich einige Beispiele dazu anführen:

- a) In grossen Unternehmungen ist es üblich, dass die Interne Revision im Rahmen der Zusammenarbeit mit der Externen Revision bestimmte Ausgaben, insbesondere Verkehrsprüfungen, als Vorbereitung für die Jahresabschlussprüfung übernimmt. Diese Zusammenarbeit drängt sich insbesondere im Bankensektor auf,

72 ‘A financial audit is a historically oriented, independent evaluation performed by the internal auditor or the external auditor for the purpose of: (a) attesting to the fairness, accuracy and reliability of the financial data; (b) providing protection for the entity’s assets; and (c) evaluating the adequacy and accomplishment of the system (internal control) designed to provide for the aforementioned fairness and protection.’ Institute of Internal Auditors (1975), S. 51. Übersetzung durch den Verfasser.

wo es der Externen Revision aus zeitlichen und personellen Gründen vielfach nicht möglich ist, die gesamte Prüfungsarbeit selbst zu bewältigen⁷³.

- b) In Ergänzung zur Jahresabschlussprüfung ist es notwendig, spezifische Prüfungen der betrieblichen, entscheidungsorientierten Rechnungslegung (management accounting) vorzunehmen. Ein grundlegendes Verständnis der theoretischen und unternehmungsspezifischen Anforderungen und eingehende Kenntnisse der Methoden entscheidungsorientierter Informationsverarbeitung sind Voraussetzungen, die die Interne Revision am besten erfüllen kann.
- c) Besondere Situationen ergeben sich in grossen Unternehmungen mit genossenschaftlicher Rechtsform. Nach schweizerischem Recht braucht die Kontrollstelle einer Genossenschaft nicht aus unabhängigen Büchersachverständigen zu bestehen und kann sich in einzelnen Fällen aus designierten Mitgliedern der Verwaltung zusammensetzen. Diese Kontrollstelle kann die Interne Revision beauftragen, als ausführendes Organ die Jahresabschlussprüfung und den Revisionsbericht vorzubereiten.
- d) Gestützt auf Ergebnisse einer amerikanischen Untersuchung weist ZÜND⁷⁴ auf die besondere Bedeutung des Finanz- und Rechnungswesens in multinationalen Konzernen hin. Die vielfältigen Hindernisse und Probleme einer einheitlichen Rechnungslegung erschweren die finanzielle Führung und machen es notwendig, dass sich die Interne Revision hauptsächlich auf "financial auditing" konzentriert.

"Financial auditing" ist deshalb nach wie vor ein wichtiger Tätigkeitsbereich der Internen Revision.

"Operational auditing", in der englischen Literatur auch mit "management auditing" oder "performance auditing", und in deutscher Übersetzung mit "Verfahrensrevision", "Systemrevision" oder "operationeller" Revision bezeichnet, wird vom Institute of Internal Auditors wie folgt definiert:

Ein "operational audit" ist eine zukunftsorientierte, unabhängige und systematische Beurteilung, durchgeführt von einem internen Revisor zur Unterstützung der operativen Führung und gesteuert von allen Führungsstufen mit dem Zweck, die betriebliche Rentabilität zu verbessern und die Erreichung anderer Unternehmungsziele zu fördern ...⁷⁵.

Während "financial auditing" betriebliche Vorgänge unter den spezifischen Aspekten der buchhalterischen Erfassung und des Vermögensschutzes betrachtet, setzt sich "operational auditing" mit weniger eindeutig formulierbaren Aspekten der

73 Vgl. Scholz Walter, Die Beziehungen zwischen Jahresabschlussprüfung und Interner Revision bei Kreditinstituten, in: Interne Revision und Organisationsprüfungen bei Banken, hrsg. von Hagenmüller K.F., München 1965, S. 163–182.

74 Vgl. Zünd (1973), S. 190 ff.

75 'An operational audit is a future-oriented, independent and systematic evaluation performed by the internal auditor for management of the organizational activities and controlled by the top-, middle-, and lower-level management for the purposes of improving organizational profitability and increasing the attainment of the other organizational objectives ...'. Institute of Internal Auditors (1975), S. 51. Übersetzung durch den Verfasser.

Wirtschaftlichkeit, Rentabilität und anderer Zielsetzungen auseinander. CADMUS⁷⁶ zählt dabei, nicht abschliessend, einige präzise formulierte Kriterien auf, nach denen die in den betrieblichen Vorgängen enthaltenen Kontroll- und Steuermechanismen beurteilt werden können:

- a) Gewährleisten sie die Einhaltung der betrieblichen Vorschriften, der vorgegebenen Normen und Standards und der Geschäftspolitik in diesem Bereich?
- b) Gewährleisten sie die Erreichung der für den entsprechenden Verantwortungsbe-
reich aufgestellten Leistungsziele?
- c) Gewährleisten sie einen wirtschaftlichen Arbeitsvollzug?
- d) Stehen die befolgten Richtlinien im Einklang mit den wirtschaftlichen und sozialen Zielsetzungen der Gesamtunternehmung und sind sie abgestimmt mit den Richtlinien und Verfahren anderer, im Prozessablauf vor-, parallel- oder nachge-
ordneter Verantwortungsbereiche?

Um die beiden Begriffe hinreichend gegeneinander abgrenzen zu können, müssen operable Abgrenzungskriterien gefunden werden. Fehlen solche Kriterien, dann bleiben Aussagen wie z.B. die, dass "die 'betriebliche' Revision meistens dort be-
ginnt, wo die 'finanzielle' Revision aufhört" und "wenn man aber das ganze Aufga-
bengebiet berücksichtigt, dann beinhaltet die 'betriebliche' Revision auch den Be-
reich der 'finanziellen' Revision"⁷⁷ bloss begriffliche Spielereien.

Undifferenziert ist auch eine Unterscheidung durch die Zuordnung verschiedener Aufgabengebiete. "Financial auditing" würde danach die Prüfung von Vorgängen im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens, "operational auditing" die Prüfung von Vorgängen in den übrigen Funktionsbereichen umfassen⁷⁸. Dem kann entgegenge-
halten werden, dass das Rechnungswesen selbst alle vermögens- und erfolgswirksa-
men Vorgänge in den anderen Funktionsbereichen erfasst und aufzeichnet. Jede
Prüfung des Rechnungswesens muss sich deshalb auf die betrieblichen Vorgänge ab-
stützen und diese mit einbeziehen.

CADMUS⁷⁹ stellt fest, dass die Verwendung der Bezeichnungen "financial" und "operational" nicht davon abhängt, welche Vorgänge oder Unternehmungsbereiche Gegenstand der Prüfung bilden. Vielmehr ist der Gesichtspunkt massgebend, unter dem der Revisor einen betrieblichen Vorgang oder einen Unternehmungsbereich prüft. Deshalb nennt CADMUS als das eigentliche Unterscheidungsmerkmal "the approach and the state of mind of the auditor"⁸⁰. Untersucht ein Revisor beispiels-
weise einen betrieblichen Vorgang unter dem Aspekt der buchhalterischen Erfas-
sung, dann handelt es sich um "financial auditing", untersucht er ihn gleichzeitig
oder zu einem anderen Zeitpunkt nach der Wirtschaftlichkeit des Arbeitsvollzugs,
dann handelt es sich um "operational auditing".

76 Vgl. Cadmus, S. 30.

77 Wieting, S. 26.

78 Vgl. Hofmann (1973), S. 33, und dort angeführte Quellen.

79 Vgl. Cadmus, S. 5 ff.

80 Cadmus, S. 5; im gleichen Sinne Evans E.R., Approach – The Key to Operational Auditing,
in: The Internal Auditor, Vol 23, 1966, No. 6, S. 29 ff.

Auch die Differenzierung von ZÜND⁸¹ zwischen "ergebnisorientierter" und "verfahrensorientierter" Revision, welche er synonym zu den hier diskutierten englischen Bezeichnungen verwendet, basiert letztlich auf der Verschiedenheit des Vorgehens und der geistigen Haltung des Prüfers. Er spricht von einer "statisch-passiv-defensiven" Haltung beim "financial auditing" und einer "dynamisch-aktiv-offensiven" Haltung beim "operational auditing"⁸², und betrachtet die beiden Ausprägungsformen als zwei verschiedene Konzepte, nach denen ein Vorgang geprüft werden kann. Allerdings werden diese nur dann ganz verständlich, wenn man sie auf Vorgänge des Rechnungswesens bezieht. "Ergebnisorientiert" bedeutet dann, dass der Revisor seine Prüfungen darauf ausrichtet, die durch das Rechnungswesen gelieferten Daten (Ergebnisse des Buchungsprozesses) zu bestätigen. Selbstverständlich wird er dazu eine Betrachtung angewandter Methoden und Verfahren – als Grundlage für die Bestimmung des Prüfungsumfangs und der Prüfungstiefe – mit einbeziehen. Diese bleibt jedoch nur ein Mittel, um auf wirtschaftliche Weise zum Prüfungsziel zu gelangen. Anders bei der verfahrensorientierten Prüfung. Hier sind die angewandten Verfahren und Methoden selbst Gegenstand des abschliessenden Urteils und damit Prüfungsobjekt. Auch hier wird der Revisor Analysen über die Ergebnisse anstellen, jedoch diesmal, um den Zustand und die Arbeitsweise des Systems zu prüfen. Beide Konzepte lassen sich im gleichen Prüfungsprojekt vereinen, indem der Revisor sowohl die von ihm geprüften Ergebnisse der Rechnungslegung bestätigt, als auch ein Urteil und Empfehlungen zu den untersuchten Abläufen abgibt.

Die Unterscheidung von "financial" und "operational" auditing kann deshalb zu Missverständnissen Anlass geben, weil darunter verstanden werden kann:

- a) die Prüfung verschiedener Objekte (Ergebnisse gegenüber Verfahren);
- b) die Prüfung nach verschiedenen Gesichtspunkten (buchhalterische Erfassung und Vermögensschutz gegenüber Gesichtspunkten der operativen Führung);
- c) Prüfung verschiedener Objekte nach verschiedenen Gesichtspunkten.

Wie immer die Abgrenzung getroffen wird, sind in zahlreichen Prüfungsprojekten, welche von der Internen Revision durchgeführt werden, sowohl Komponenten des "financial" als auch des "operational" auditing enthalten. Deshalb erachten wir diese begriffliche Differenzierung nicht als zweckmässig und wollen im folgenden darauf verzichten⁸³.

81 Vgl. Zünd (1973), S. 206.

82 Vgl. Zünd (1973), S. 206. Ähnlich spricht CADMUS von 'protective' und 'constructive' als Merkmale für verschiedene Konzepte. Vgl. Cadmus, S. V.

83 Auf diese Unterscheidung verzichten in neueren Arbeiten zur Internen Revision auch Peemöller, Sawyer (1973) und Briner Ernst K. (1975), New Horizons for Internal Auditing in Europe, in: The Internal Auditor, Vol. 32, 1975, No. 5, S. 58–64.

13.3 "Operationelle Revision" und "Systemrevision"

Diese Differenzierung wird von KELLENBERGER⁸⁴ vorgenommen, der die beiden Formen wie folgt voneinander abgrenzt:

- a) operationelle Revision: Prüfung der tatsächlichen Geschäftsabläufe
- b) Systemrevision: Prüfung der bestehenden oder in Ausarbeitung begriffenen manuellen und maschinellen Systeme, welche für die Abwicklung der täglichen Geschäfte angewendet werden.

Unter Systemen werden dabei nicht gedankliche Modelle zur Darstellung der betrieblichen Wirklichkeit verstanden, sondern die Gesamtheit der technischen und organisatorischen Determinanten von betrieblichen Prozessen. Systemprüfung bedeutet deshalb eine "Prüfung von Zusammenhängen"⁸⁵, welche den Prozessablauf bestimmen.

Im Gegensatz zu der vorangehend besprochenen Unterscheidung von "financial" und "operational" auditing werden hier keine verschiedenen Beurteilungskriterien vorgegeben. So setzt sich die Systemrevision sowohl mit Aspekten der buchhalterischen Erfassung und Vermögenssicherung als auch mit Fragen der Effizienz auseinander. Dasselbe kann für die Prüfung von Geschäftsvorfällen zutreffen. Trotzdem bleibt natürlich der Unterschied im Vorgehen und in der geistigen Haltung des Revisors bestehen, indem er im einen Fall versucht, Fehler in der Vergangenheit aufzudecken und zu berichtigen, im anderen Fall dagegen beabsichtigt, Ursachen für ein mögliches Fehlverhalten in der Zukunft zu lokalisieren und zu beseitigen. Damit lässt sich eine weitgehende Übereinstimmung mit den von ZÜND gewählten Abgrenzungskriterien seiner "ergebnis-" und "verfahrensorientierten" Revision feststellen.

Aus der Sicht moderner Entwicklungen in Theorie und Praxis erachten wir auch diese Kategorien als wenig zweckmässig, um zu einer problemorientierten Gliederung der Revisionstätigkeit zu gelangen. Mit zunehmender Komplexität der betrieblichen Arbeitsabläufe können nur dann optimale Prüfungsergebnisse erzielt werden, wenn es gelingt, die beiden Betrachtungsweisen und ihre unterschiedlichen Prüfungsmethoden in den durchzuführenden Prüfungsprojekten zu einer systematischen Einheit zu verbinden.

Bei operationell ausgerichteten Prüfungsprojekten, in denen abgeschlossene oder noch im Vollzug befindliche Geschäfte geprüft werden, stellen sich in grossen Organisationen beispielsweise folgende Fragen:

- Bestehen innerhalb eines Ablaufs Schwachstellen, an denen Fehler entstehen können?
- Treten solche Fehler zufällig oder systematisch auf?

⁸⁴ Vgl. Kellenberger H., Interne Revision bei einer multinationalen Unternehmung schweizerischen Ursprungs, in: Zeitschrift Interne Revision, 9. Jg., 1974, Heft 1, S. 36.

⁸⁵ Gutenberg Erich (1966), Der Diplom-Kaufmann als Revisor. Ausbildungsprinzipien der Universität und Interne Revision als praktisches Training für Führungskräfte in der Wirtschaft, in: Zeitschrift Interne Revision, 1. Jg., 1966, Heft 1, S. 16.

- Welches könnte ihre kombinierte Wirkung auf das zu überprüfende Resultat des Ablaufs sein?

Von der Antwort auf diese Fragen hängt die Entscheidung darüber ab, welche Geschäftsfälle ausgewählt und welche Prüfungen vorgenommen werden sollen. Sie kann nur durch eine sorgfältige Analyse der organisatorischen Gegebenheiten gefunden werden. Ist das Ziel des Prüfungsprojekts dagegen die Untersuchung von Systemdeterminanten, so müssen die gefundenen Systemzusammenhänge ebenfalls anhand von ausgewählten Geschäftsfällen verifiziert werden.

13.4 *“Management auditing”*

Dieser Ausdruck hat in der Literatur der Internen Revision zwei Bedeutungen: Einmal wird er synonym zu “operational auditing” verwendet, um damit die Ausrichtung auf die Belange der operativen Führung zu unterstreichen. Besser zum Ausdruck gebracht wird diese Gewichtung durch die Formulierung “management-type auditing” und “management-oriented auditing”.

Das Institute of Internal Auditors dagegen gibt diesem Begriff einen grundlegend anderen Inhalt:

Ein “management audit” ist eine zukunftsorientierte, unabhängige und systematische Beurteilung der Tätigkeit aller Führungsstufen, vorgenommen durch einen internen Revisor mit dem Zweck, durch Verbesserungen in der Ausübung der Führungsfunktion die betriebliche Rentabilität und die Erreichung anderer Unternehmungsziele ... zu fördern⁸⁶.

Prüfungsobjekt ist hier die Arbeit, und damit verbunden die Leistung der Führungskräfte. Es ist einleuchtend, dass ein Prüfer, der sich mit dem Geschehen in einer organisatorischen Einheit kritisch auseinandersetzt, nicht nur auf das System – die technischen und organisatorischen Determinanten – sondern auch auf die Leistung der darin tätigen Mitarbeiter, und unter diesen insbesondere der führenden Mitarbeiter, abstützen muss, um zu einem ausgewogenen Gesamturteil zu gelangen. In diesem Sinne betrachtet ZÜND die von ihm als “Führungsprüfung” bezeichnete Ausprägungsform als einen weiteren Schritt auf dem eingeschlagenen Weg, betriebliche Vorgänge zu beurteilen, und spricht von einer “Krönung der Systemprüfung”⁸⁷.

Gleichzeitig begibt man sich damit aber auf ein Prüfungsgebiet, in dem vorläufig nur wenig gesicherte Erkenntnisse hinsichtlich der anzuwendenden Beurteilungsmasstäbe bestehen⁸⁸. Die Ergebnisse von Prüfungen betrieblicher Abläufe können

86 ‘A management audit is a future-oriented, independent and systematic evaluation of the activities of all levels of management performed by the internal auditor for the purpose of improving organizational profitability and increasing the attainment of the other organizational objectives through improvements in the performance of the management function ...’. The Institute of Internal Auditors (1975), S. 51. Übersetzung durch den Verfasser.

87 Zünd (1973), S. 251.

88 Vgl. Zünd (1973), S. 253.

nur soweit zur Beurteilung der Führungsleistung herangezogen werden, als sich die gefundenen Fehler und Mängel mit der Führungstätigkeit in Beziehung bringen lassen. Darin liegt aber wiederum die Gefahr einer einseitigen Beurteilung, so dass zusätzliche Beurteilungskriterien notwendig werden. Wie weit der interne Revisor kompetent ist, solche Kriterien aufzustellen und anzuwenden, ist umstritten. Befürworter einer sehr weitreichenden Beurteilung werden Kriterien anwenden, mit welchen die Ausnutzung des Handlungsspielraums im Hinblick auf die Erfüllung der vorgegebenen Ziele und der daraus resultierende Handlungserfolg⁸⁹ beurteilt werden kann. Kritiker solcher Entwicklungen fordern dagegen, sich in der Beurteilung auf die Zweckmässigkeit der Gestaltung und Verwendung von Führungsinstrumenten zu beschränken⁹⁰.

Wie weit auch immer der Rahmen der Beurteilung im einzelnen Fall gesetzt wird, so darf doch "management auditing" nicht als Beurteilung der Führungskräfte im Sinne einer Qualifikation verstanden werden⁹¹. Es ist in jedem Fall nur eine Leistungsbeurteilung nach ganz bestimmten Kriterien, welche im Zusammenhang mit der Beurteilung betrieblicher Vorgänge oder ihrer Bestimmungsfaktoren stehen.

Eine völlig verschiedene Bedeutung besitzt der Ausdruck "management audit" in der Literatur der allgemeinen Führungslehre, welche sich mit dem Problem der Qualifikation von Führungskräften auseinandersetzt. Ausgangspunkt der dortigen Untersuchungen ist die Feststellung, dass die traditionelle Methode, Führungskräfte danach zu beurteilen, ob und wie weit sie die vorgegebenen Leistungsziele erfüllen, als allgemeiner Masstab unzureichend ist⁹². Dies vor allem deshalb, weil er einseitig auf wenige quantitative Kriterien ausgerichtet ist und damit Ursache für ein falsch verstandenes Leistungsbewusstsein und für Fehlleistungen dieser Führungskräfte werden kann⁹³.

Als Alternative dazu wurde von verschiedenen Autoren der sog. "audit approach" vorgeschlagen⁹⁴. Dieser beruht darauf, durch periodische Prüfungen, in welchen verschiedene qualitative und quantitative Kriterien zur Anwendung kommen, die Arbeit der Führungskräfte in einer Gesamtschau zu beurteilen. Die Interne Revision kann an einer solchen Gesamtbeurteilung mitwirken, indem sie Informationen zu verschiedenen Aspekten der Führungstätigkeit liefert. Sie kann aber nicht zur Trägerin der Aufgabe gemacht werden, weil diese als Teil der persönlichen Führungsverantwortung nur von der vorgesetzten Linienstelle, oder im Falle einer Pluralinstanz, von einem Ausschuss von Mitgliedern dieser Instanz erfüllt werden kann.

89 Vgl. Mellerowicz Konrad (1968), Betriebswirtschaftslehre der Industrie, Band I, 6. Auflage, Freiburg i. Br. 1968, S. 486.

90 Vgl. Burton John C., Management Auditing, in: The Journal of Accountancy, Vol. 125, 1968, No. 5, S. 44.

91 Anderer Meinung sind: Francia Arthur J./Neyhard Charles A. Jr., Beyond the Management Audit, in: The Internal Auditor, Vol. 28, 1971, No. 3, S. 32–35.

92 Vgl. Anthony Robert N. (1965a), Planning and Control Systems. A Framework for Analysis. Boston/Harvard 1965, S. 29.

93 Vgl. Zünd (1973), S. 139 ff.

94 Eingehende Darstellungen dazu finden sich in Greenwood William T., Business Policy. A Management Audit Approach, New York/London 1967; Leonard William P., The Manage-

13.5 “Organizational auditing” and “functional auditing”

Diese Unterscheidung ist in jenen Unternehmungen oder Unternehmungseinheiten von Bedeutung, in denen die organisatorische Struktur der Verantwortungsbereiche nicht mit den Funktionsbereichen übereinstimmt⁹⁵. Die Interne Revision kann hier die Abgrenzung des Prüfungsobjekts entweder nach dem Verantwortungsbereich (“organizational audit”) oder nach dem Funktionsbereich (“functional audit”) vornehmen⁹⁶.

Auch dieser Unterscheidung liegen verschiedene Betrachtungsweisen zugrunde. Im ersten Fall stehen die Vorgänge innerhalb einer organisatorischen Einheit, z.B. einer Abteilung, im Zentrum der Betrachtung. Diese Vorgänge sind aufgrund der Abteilungsgliederung ausgewählt und bilden Bestandteile eines Prozesses, an dem noch andere organisatorische Einheiten beteiligt sind. Im zweiten Fall sind die einzelnen Prozesse selbst – von der Auslösung bis zur Beendigung – Gegenstand der Prüfung. Aufgrund des Prozessablaufes müssen gleichzeitig Vorgänge in mehreren organisatorischen Einheiten betrachtet werden.

Die Unterscheidung von “organizational” und “functional” auditing kann je nach der Struktur der Unternehmung von unterschiedlicher Bedeutung sein. Sie ist jedoch in jedem Fall ein wichtiges Instrument, um die Schwerpunkte der Prüfungstätigkeit zu bestimmen. An der Bedeutung dieser Gewichtung ändert die Tatsache nichts, dass auch hier Prüfungsprojekte nicht nur nach einem Kriterium durchgeführt werden können, und in jedem Falle sowohl die Prozessbeziehungen als auch die Zuständigkeit und Verantwortlichkeit untersucht werden müssen.

ment Audit. An Appraisal of Management Methods and Performance, Englewood Cliffs N.J. 1962.

95 Vgl. unsere Ausführungen in Abschnitt 11.4 dieser Arbeit.

96 Vgl. Brink Victor Z./Cashin James A., Interne Revision. Deutsche Uebersetzung, Berlin 1962, S. 65. Englische Originalfassung: Internal Auditing, second edition, New York 1958.

2 Die Kontrollfunktion als Ausgangspunkt

21 Zum Begriff der Kontrolle

21.1 Prozessanalytische Begriffsbestimmungen

Kontrolle in der Unternehmung ist allumfassend und ein Element jeder zielgerichteten Tätigkeit¹. Es ist an dieser Stelle nicht beabsichtigt, auf alle Formen technischer, wirtschaftlicher und sozialer Kontrollen einzugehen. Wir verstehen hier Kontrolle als ein Element der Führung und betrachten die in der betrieblichen Wirklichkeit vorkommenden Erscheinungsformen nur soweit, als sie dazu geschaffen wurden, um den unternehmerischen Willen auf allen Stufen der Unternehmung durchzusetzen.

Kontrollvorgänge stellen nach herkömmlicher Auffassung informationelle Prozesse dar, welche eine geordnete Anzahl bestimmter Vorrichtungen an einem Objekt der Idealsphäre (Daten, Informationen) beinhalten². Als Bestandteile solcher Prozesse unterscheidet die deutschsprachige Kontroll-Literatur in unterschiedlicher Detailliertheit etwa folgende Vorrichtungen³:

1. Feststellen eines realisierten Sachverhalts ("Ist"-Objekt);
2. Ermitteln eines als Norm oder Masstab dienenden Sachverhalts ("Soll"-Objekt);
3. Vergleich des "Ist"-Objekts mit dem entsprechenden "Soll"-Objekt und Feststellen von Abweichungen;
4. Beurteilen der Abweichungen bezüglich Ursachen und Auswirkungen;
5. Ausarbeiten von Verbesserungsvorschlägen und Korrekturmaßnahmen;
6. Einleiten von Korrekturmaßnahmen.

Diese prozessanalytische Betrachtung wird vielfach als Grundlage für die Definition des Kontrollbegriffs verwendet. So legt z.B. HILL fest: "Kontrollieren heisst, einen gegebenen Zustand mit einem gewünschten oder Soll-Zustand vergleichen, die eventuellen Abweichungen zwischen Soll und Ist analysieren und Massnahmen zur Herstellung der gewünschten Übereinstimmung einleiten"⁴. Andere Definitionen grenzen zwischen einzelnen Prozessstufen ab und schränken den Kontrollbegriff ein auf das Feststellen von Abweichungen, auf das Beurteilen von Abweichungen oder auf das Ausarbeiten von Verbesserungsvorschlägen⁵.

1 Vgl. Mellerowicz (1963), S. 253.

2 Vgl. Schwarz Horst, Betriebsorganisation als Führungsaufgabe, 2. unveränderte Auflage, München 1970, S. 27.

3 Diese Zerlegung in Teilaktivitäten geht zurück auf Grull Werner, Die Kontrolle in gewerblichen Unternehmungen. Grundzüge der Kontrolltechnik, Berlin 1921, S. 15.

4 Hill Wilhelm (1966), Unternehmungsplanung, Stuttgart 1966, S. 17; ähnlich Goetzke Wolfgang, Grundmodelle wirtschaftlicher Kontrolle und aktienrechtlicher Jahresabschlussprüfung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 28. Jg., 1976, Heft 2, S. 155.

5 Eingehende Darstellungen über die unterschiedlichen Abgrenzungen geben Frese Erich (1968), Kontrolle und Unternehmungsführung. Entscheidungs- und organisationstheoretische Grundfragen, Wiesbaden 1968, S. 49 ff.; Kromschröder Bernhard, Ansätze zur Opti-

Dies führte einmal zu Diskussionen über die zweckmässigste und kompatibelste Abgrenzung, insbesondere darüber, ob das Einleiten von Korrekturmassnahmen in die Kontrollproblematik einbezogen werden solle⁶. Daneben wurde aber auch die Frage nach dem Wesen und Zweck der Kontrolle erörtert. Wird bei der Begriffsbildung das Schwergewicht auf "die Übereinstimmung oder Nichtübereinstimmung des Handelns und seiner Folgen mit Zwecken, Normen, Instruktionen, Standards usw."⁷ gelegt, dann erscheint die Kontrolltätigkeit vor allem unter dem Aspekt der Willensdurchsetzung. Schliesst man das Beurteilen der Abweichungen mit ein, dann rückt der analytische und informative Aspekt in den Vordergrund. Indem ZÜND in seinen Kontrollbegriff auch noch das Ausarbeiten von Verbesserungsvorschlägen aufnimmt, gelangt er zum Schluss, dass die Kontrolle als ein "Suchprozess in Richtung auf eine 'bessere' problemadäquate Lösung"⁸ zu betrachten sei.

Aus verschiedenen Gründen erachten wir solche Definitionen als ungeeignet, um damit die ganze betriebliche Vielfalt erfassen zu können. Die Begriffsbildung erfolgt nicht anhand von Beobachtungen der betrieblichen Realität, sondern anhand eines Modells. Dabei ist zuerst zu untersuchen, ob dieses tatsächlich so grundlegender und allgemeiner Natur ist, dass es auf alle Vorgänge zutrifft, welche man mit dem Begriff "Kontrolle" erfassen möchte. Das Beispiel eines Wareneingangs soll dies verdeutlichen. Ein Lagermitarbeiter ist damit beauftragt, eingehende Waren anhand der Bestellung auf Art, Anzahl und Qualität zu überprüfen und mangelhafte Lieferungen zurückzuweisen. In diesem Vorgang, der allgemein als Wareneingangskontrolle bezeichnet wird, interessieren Informationen über Ursachen, Auswirkungen und Verbesserungsmöglichkeiten nicht. Die festgestellte Abweichung führt direkt zu einer eindeutig zugeordneten Korrekturmassnahme.

Auch wenn real oder auch nur gedanklich alle Prozessstufen zutreffen, ist die Begriffsbildung fragwürdig. Jede Abgrenzung erfolgt willkürlich und berücksichtigt nicht die Prozesszusammenhänge in der Praxis. Ist sie eng gewählt, dann werden zahlreiche Probleme der Verwendung von Abweichungsinformationen aus dem Betrachtungsfeld ausgeschlossen. Ist sie hingegen umfassend gewählt, dann können Ableitungen aus bestimmten Merkmalen zu unzutreffenden Verallgemeinerungen über Struktur und Zweck der Kontrolle führen.

Zweck und Struktur der betrieblichen Kontrollen hängen in der Realität von der konkreten Problemstellung ab. Insbesondere aus der Sicht der Internen Revision ist eine Analyse der vorhandenen Kontrollprobleme und der getroffenen Lösungen sehr wichtig. Empirisch beobachtbare Prozesszusammenhänge und deren Einflussfaktoren sind deshalb dem einleitend dargestellten Prozessmodell vorzuziehen.

mierung des Kontrollsystems der Unternehmung, Diss. Frankfurt a.M. 1972, S. 11 ff.; Zünd (1973), S. 114.

6 Vgl. Kromschröder, S. 30 ff.

7 Luhmann Niklas (1968), Zweckbegriff und Systemrationalität. Über die Funktion von Zwecken in sozialen Systemen, Tübingen 1968, S. 221.

8 Zünd (1973), S. 118.

21.2 Systemanalytische Begriffsbestimmungen

Jede organisatorische oder funktionale Einheit in der Unternehmung kann als ein System betrachtet werden, in welchem eine Vielzahl von Elementen in bestimmter Weise zusammenwirken. Um zu Aussagen darüber zu gelangen, wie sich eine solche Einheit in der Gesamtunternehmung und im Verhältnis zu der für sie relevanten Umwelt verhält, sind systemtheoretisch zwei Ansätze denkbar⁹:

a) Analytischer Ansatz

Hier wird das System in seine konstituierenden Elemente zerlegt und die Beziehungen dieser Elemente zueinander untersucht. Es müssen dann die Bestimmungsfaktoren für das Verhalten der einzelnen Elemente gefunden und deren Wirkung anhand von Verhaltenshypothesen getestet werden. Lassen sich hinsichtlich des Verhaltens der Systemelemente eindeutige Aussagen machen, dann kann unter Berücksichtigung der untersuchten Zusammenhänge das Verhalten des Systems als Ganzes erklärt werden.

b) Behavioristischer Ansatz

Hier wird das System als "black box" betrachtet. Elemente und Systemzusammenhänge werden nicht untersucht und Prozesse innerhalb des Systems werden aus dem Erklärungszusammenhang ausgeklammert. Man beschränkt sich auf die Untersuchung von Input-Output-Relationen, und versucht, Erkenntnisse darüber zu erlangen, welche Reaktionen das System bei ganz bestimmten Input-Konstellationen zeigt.

Zur Erklärung der Kontrollvorgänge innerhalb des Systems wird von kybernetischen Regelmodellen ausgegangen¹⁰. Unter "Regelung" versteht man in der Technik Reaktionen eines Systems. Diese Reaktionen erfolgen entweder in Form direkter, lenkender Eingriffe in die Prozessabläufe, um Störungen im System selbst zu beheben, oder in Form der Anpassung des Plans (Determinanten des Systemverhaltens) an veränderte Umweltfaktoren. Sie haben zum Zweck, die Erfüllung des vorgegebenen "Soll"-Wertes zu sichern¹¹. Das Betrachtungsfeld umfasst also sowohl interne, eliminierbare als auch externe, nicht beeinflussbare Störungen. Die Erfüllung des

9 Vgl. Sieben Günter/Bretzke Wolf-Rüdiger (1975), Prüfung. Theorie der, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, hrsg. von Grochla E./Wittmann W., 4. völlig neu gestaltete Auflage, Stuttgart 1975, Sp. 3275.

10 Zum Modell des Regelkreises finden sich zusammenfassende Darstellungen in Kromschöder, S. 26 ff.; Schnider Josef, Interne Kontrolle. Bestandteil der Unternehmungsorganisation und Gegenstand der Abschlussprüfung, Winterthur 1972, S. 15 ff.; Strong Earl P./Smith Robert D., Management Control Models, New York 1968, S. 6 f.; Goetzke, S. 153 ff. Eine ausführliche Darstellung der Kontrollproblematik aus kybernetischer Sicht findet sich in der Arbeit von Kronester Günter, Kybernetische Kontrolle in der industriellen Unternehmung. Versuch über die Anwendung des kybernetischen Aspektes auf die unternehmerische Kontrolle, Diss. Köln 1966.

11 Vgl. REFA, Verband für Arbeitsstudien, Methodenlehre der Planung und Steuerung. Teil 1, Grundlagen, München 1974, S. 12 und S. 32.

vorgegebenen "Soll"-Wertes wird durch den Regelungsvorgang wie folgt gesichert: Abweichungen des "Ist"-Wertes zum "Soll"-Wert werden gemessen; die Meldung von Abweichungen führt zu bestimmten Sanktionen, welche zum Zweck haben, das Systemverhalten zu beeinflussen.

Grundelemente des Regelungsvorgangs und daher auch der Kontrolle nach systemanalytischer Betrachtungsweise sind die beiden Prozessbestandteile "evaluation" und "feed-back"¹². Kontrollieren bedeutet danach, betriebliche Sachverhalte anhand vorgegebener Kriterien zu beurteilen und auf Abweichungen zu reagieren. Beides sind notwendige Bestandteile: Erfolgt eine Verhaltensbeeinflussung, ohne dass damit eine Beurteilung von Abweichungen verbunden wäre, dann lässt sich nicht von Kontrolle sprechen¹³. Bleibt dagegen nach der Feststellung von Abweichungen eine Reaktion aus, dann wird offensichtlich die der Kontrolle zugeordnete Führungsfunktion nicht wahrgenommen.

"Evaluation" als Teil des Kontrollvorgangs beinhaltet einen ersten informationsverarbeitenden Prozess. Ziel ist die Beurteilung eines betrieblichen Sachverhalts anhand vorgegebener Kriterien. In vielen Fällen genügt schon eine gemessene Abweichung – z.B. für die Beurteilung "richtig" oder "falsch" – oder den gemessenen Abweichungen lassen sich eindeutige, bereits zum voraus festlegbare Beurteilungen zuordnen – z.B. "zu gross", "akzeptierbar", "zu klein". In anderen Fällen dagegen ist eine differenziertere Beurteilung notwendig. Es müssen Ursachen von Abweichungen ermittelt oder künftige Auswirkungen abgeschätzt werden, welche sich den erhaltenen Messwerten nicht eindeutig zuordnen lassen. Unter Umständen sind dabei vor dem Messvorgang nicht einmal alle Möglichkeiten bezüglich Ursache und Wirkung von Abweichungen bekannt. Je nach der praktischen Problemsituation sind daher einfache Messmodelle oder komplexe Beurteilungsvorgänge als "evaluation" denkbar.

Ähnlich verhält es sich mit dem "feed-back" als Teilvorgang. Auch hier ist das Kernstück ein informationsverarbeitender Prozess. Ziel ist die Auslösung von Sanktionen aufgrund der erfolgten Beurteilung. Wiederum sind verschiedene Fälle denkbar. Der einfachste davon liegt dort vor, wo die möglichen Beurteilungen gegeben sind und die zu treffenden Sanktionen für jede Beurteilung zum voraus bestimmt werden können. Sind jedoch Handlungsalternativen und Entscheidungskriterien nicht oder nur teilweise bekannt, dann werden die zu treffenden Sanktionen Gegenstand einer echten Entscheidung. Es ist durchaus denkbar, dass Kontrollinformationen für die Entscheidungsfindung nicht genügen. In diesem Falle verselbstständigt sich der "feed-back" zu einem umfassenden Entscheidungsprozess.

12 Vgl. Newman William H., *Constructive Control. Design and Use of Control Systems*, Englewood Cliffs 1975, S. 6.

13 Demgegenüber wird die Bezeichnung 'to control' und 'kontrollieren' in der Literatur von Soziologie und Psychologie sehr oft so weit gefasst, dass darunter alle Formen der Verhaltensbeeinflussung und Machtausübung eingeschlossen werden. Damit liesse sich jedoch für diese Begriffe keine spezifische Bedeutung und kein genau abgegrenzter Gegenstandsbereich mehr festlegen. Vgl. dazu Frese (1968), S. 52 f. und Anthony (1965a), S. 127 ff.

Die kybernetisch orientierte Kontrollauffassung beruht nicht auf einzelnen Teilproblemen (so z.B. das Messen oder das Beurteilen von Abweichungen) welche zu einem Problemkomplex "Kontrolle" aggregiert werden, sondern geht von der Grundlage des zielgerichteten Systemverhaltens aus¹⁴. Als Systemverhalten kann dabei das betriebswirtschaftliche Handeln verstanden werden, das sich als Summe des Handelns der einzelnen Systemelemente (Aufgabenträger) ergibt.

Wir erachten es nicht für zweckmässig, Kontrollen generell mit Regelungsprozessen gleichzusetzen. Dies würde auch keinen Fortschritt im Hinblick auf eine empirisch gehaltvolle Kontrolltheorie bringen. Damit würden nur Modellbeziehungen postuliert, ohne über das Verhalten der Systemelemente konkrete Aussagen zu machen. "Zur Erklärung des jeweiligen Systemverhaltens genügt es jedoch nicht, festzustellen, welche Grössen das Verhalten der Systemelemente bestimmen; vielmehr ist es unerlässlich, Hypothesen darüber aufzustellen, wie diese Grössen auf das Verhalten der Systemelemente einwirken"¹⁵. Regelkreise sind somit nicht die Lösung der anstehenden Kontrollprobleme, sondern nur ein Forschungsansatz, um diese Probleme zweckmässig darzustellen und zu untersuchen.

Obwohl fundierte Kenntnisse der in der Unternehmung wirksamen Kontrollen sowohl unter dem Gesichtspunkt der theoretischen Wirkungsweise als auch der praktischen Ausgestaltung von entscheidender Bedeutung sind¹⁶, ist es hier nicht möglich, auf alle Aspekte einzugehen. Wir konzentrieren uns im folgenden auf den funktionellen Aspekt, in der Meinung, dass sich dadurch eine Grundlage bilden lässt, um auch Funktion und Aufgaben der Internen Revision, welche üblicherweise als Bestandteil der Kontrolle betrachtet wird, besser zu verstehen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass den institutionellen und instrumentalen Fragen der Kontrolle im Rahmen unserer Betrachtungen keine Bedeutung zukommt. Hinsichtlich der Darstellung dieser Aspekte verweisen wir jedoch auf die umfangreiche Spezialliteratur.

22 Funktionelle Merkmale der Kontrolle

22.1 Informationsgewinnung und -verarbeitung

In zahlreichen theoretischen Arbeiten zu den Problemen der Kontrolle in der Unternehmung wird von der Kontrollinformation als dem Sinn und Zweck der Kontrolltätigkeit ausgegangen¹⁷. Für die Bedeutung der Kontrollinformationen werden in

14 'Behavior, not measurments and reports is the essence of control'. Newman, S. 4.

15 Sieben/Bretzke (1975), Sp. 3274.

16 'Of all keys on the auditors ring, his knowledge of control is the most useful, the most reliable, and the most universal. It is his master key, the 'Open Sesame' that unlocks any door in the company'. Sawyer (1973), S. 145.

17 '... the essence of control is information which is communicated effectively and efficiently throughout the organizational system'. Strong/Smith, S. 2.

der Literatur verschiedene Begründungen gegeben. So argumentiert MELLEROWICZ: "Begrifflich existiert die Kontrolle erst durch den geschlossenen Kreis: Planung, Anweisung, Ausführung und Rückinformation"¹⁸. Er geht somit aus von einem allgemein gebräuchlichen Modell der Führung und ordnet der Kontrolle darin eine ganz bestimmte Funktion zu: Ermittlung von Informationen aus den ausführenden Elementen zur Weitergabe an die dispositiven Elemente des Modells. Auch hier müsste wiederum zuerst untersucht werden, ob in diesem Modell tatsächlich alle zu betrachtenden realen Kontrollvorgänge eingeschlossen sind und ob die vorgegebene Modellstruktur als charakteristisch für alle diese Vorgänge gelten darf. Ohne diese empirische Fundierung bleiben das Modell und alle davon abgeleiteten Aussagen (hier: ohne Rückinformation keine Kontrolle) empirisch gehaltlose Meta-sätze. Um die Richtigkeit des Kontrollbegriffs zu "bestätigen", wird die Notwendigkeit von Plankontrollen in der Praxis einfach behauptet¹⁹.

Die Bedeutung der Kontrollinformation kann unter zwei verschiedenen Gesichtspunkten betrachtet werden. In einer statischen Betrachtung gleicht die Kontrolle einer Standortbestimmung. Die Kontrollinformation soll Auskunft geben über die gegenwärtige Situation bzw. das bis dahin Erreichte – gemessen am gewünschten "Soll"-Zustand. KROMSCHRÖDER leitet die Notwendigkeit dieser Information aus dem Axiom der Rationalität des betriebswirtschaftlichen Handelns ab. Jedes zielbewusste Handeln – und ein solches wird gemäss diesem Axiom in der Betriebswirtschaftslehre vorausgesetzt²⁰ – enthält "wesensmässig den Wunsch nach Kenntnis, ob das gesetzte Resultat erreicht wurde"²¹. Diese Argumentation ist in solch allgemeiner Form nicht widerlegbar. Dagegen sind im Hinblick auf die in der Unternehmung erarbeiteten Kontrollinformationen vor allem zwei Einwände vorzubringen.

Zunächst ist es nicht immer der Fall, dass die von der Kontrolle erfassten Ziele mit den Zielen der beteiligten Personen identisch sind. Die Prozesse der Problemlösung in der Unternehmung sind – sowohl auf dispositiver wie auf ausführender Stufe – multipersonal, und Zielkonflikte sind sowohl innerhalb als auch zwischen den Stufen wahrscheinlich. Die Vorgabe eines Zieles bewirkt demnach nicht unbedingt ein auf dieses Ziel ausgerichtetes Handeln. Dazu bedarf es zahlreicher Faktoren, welche Einfluss auf das individuelle Verhalten ausüben, so z.B. auch – wie wir behaupten – wirksamer Kontrollmassnahmen²².

Nicht nur Zielkonflikte, sondern auch Messprobleme können die Bedeutung der Kontrollinformation beeinträchtigen. Um das betriebswirtschaftliche Handeln mit dem verfolgten Ziel messtechnisch in Verbindung bringen zu können, müssen vier konstituierende Elemente des Messvorgangs bestimmt werden²³:

18 Mellerowicz (1963), S. 253; ähnlich Kronester, S. 110; Heinen, S. 20.

19 Die Behauptung der Notwendigkeit einer Plankontrolle kritisiert auch Frese (1968), S. 65.

20 Vgl. Koch Helmut (1957), Über einige Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre. Eine Studie zum 60. Geburtstag von Erich Gutenberg, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 9. Jg., 1957, S. 581.

21 Kromschröder, S. 21.

22 Vgl. dazu Abschnitt 22.6 dieser Arbeit.

23 Vgl. Frese (1968), S. 59.

- a) Messobjekt
- b) Zu messendes Merkmal
- c) Messmethode und Masseinheit
- d) Zeitpunkt

Während das Messobjekt jeder Kontrolle vorgegeben ist, können bei der Bestimmung der übrigen Faktoren Unzulänglichkeiten und Fehler auftreten, welche die Bedeutung der Kontrollinformation erheblich verringern. Die möglichen Probleme sollen hier lediglich anhand von zwei Beispielen angeschnitten werden.

- a) Will man den Stand eines Entwicklungsprojekts zu einem frühen Zeitpunkt überprüfen, dann kann als einziges zu messendes Merkmal auf die Kosten abgestellt werden. Solche Kontrollinformationen haben nicht nur geringen Aussagewert, sondern können auch zu negativen Effekten auf die Leistung führen²⁴. Kontrollen, welche auch das Projektergebnis in einer ökonomischen Grösse messen können, sind dagegen so spät erst möglich, dass die Resultate nicht mehr von unmittelbarer Bedeutung für das Handeln der Beteiligten sind.
- b) In einem Beispiel NEWMAN's²⁵ wird eine Profit-Center-Leitung angeführt, der durch ein konzerninternes Liefersystem zu Verrechnungspreisen weitgehend verunmöglicht wurde, mittels betrieblicher Leistung den Gewinn zu beeinflussen. Hier ist es offenbar nicht sinnvoll, mit dem Merkmal "Gewinn" die Leistung dieser organisatorischen Einheit zu messen, es sei denn, die Messmethode liesse sich so erweitern, dass Differenzen zu den Marktpreisen nachgerechnet werden könnten. In der nicht korrigierten Form gibt die Kontrollinformation nur wenig Auskunft darüber, ob ein gutes oder ein schlechtes Resultat vorliegt.

Die in der Unternehmung vorhandenen Kontrollen liefern nicht in jedem Fall die notwendigen Informationen, um beurteilen zu können, was von den beteiligten Mitarbeitern und Gruppen durch zielgerichtetes Handeln erreicht wurde. Um sicherzustellen, dass spezifische Kontrollinformationen für eine Standortbestimmung geeignet sind, muss zuerst nach den Informationsbedürfnissen des Empfängers gefragt werden. Diese hängen – folgt man der Aussage KROMSCHRÖDER's – davon ab, nach welchen Zielvorstellungen dieser Mitarbeiter sein betriebswirtschaftliches Handeln ausrichtet.

Der zweite Gesichtspunkt, unter dem die Bedeutung der Kontrollinformation betrachtet werden kann, ist dynamischer Natur. Er könnte als Richtungsbestimmung bezeichnet werden und bildet deshalb seinem Sinne nach die logische Ergänzung zum vorangehend betrachteten Aspekt. Die Richtungsbestimmung kommt dadurch zustande, dass Kontrollinformationen in den Prozess bevorstehender Entscheidungen einfließen. FRESE²⁶ vertritt die Auffassung, dass in dauernd tätigen Unternehmungen alle Entscheidungen zumindest teilweise auf Kontrollinformationen beruhen und dadurch sich umgekehrt die Notwendigkeit ergibt, jede Entscheidung zu

24 Vgl. Zünd (1973), S. 144 ff.

25 Vgl. Newman, S. 152 f.

26 Vgl. Frese (1968), S. 64 ff.

kontrollieren. Er geht dabei von der Annahme aus, dass in jeder Entscheidungssituation gewisse Gemeinsamkeiten und Übereinstimmungen mit vorangehenden, realisierten Entscheidungen gefunden werden können. Dies lässt sich empirisch weder bestätigen noch widerlegen, da der Rahmen einer Entscheidung bezüglich der entscheidungsrelevanten Kriterien beliebig weit gewählt werden kann. Immerhin beschreibt FRESE bestimmte Entscheidungssituationen, in denen seiner Meinung nach die Bedeutung der Kontrollinformation besonders hoch ist²⁷:

- a) bei programmierbaren Entscheidungen;
- b) bei Entscheidungen, in denen nur ein befriedigendes Handlungsergebnis angestrebt wird;
- c) bei Entscheidungssituationen, in denen die relevante zukünftige Entwicklung durch Trendextrapolation prognostiziert wird²⁸.

Alle diese Entscheidungssituationen zeichnen sich aus durch eine wesensmäßige oder gewollte Kontinuität des betrieblichen Geschehens. Die Entscheidungen dienen vor allem dazu, diese kontinuierliche Entwicklung zu sichern. Je einmaliger und komplexer das Entscheidungsproblem wird – zahlreiche, unterschiedliche Alternativen, zahlreiche exogene Faktoren – desto mehr treten Kontrollinformationen gegenüber Prognoseinformationen in den Hintergrund.

Um die von FRESE angeführte Bedeutung der Kontrollinformation auf nachfolgende Entscheidungen etwas konkreter untersuchen zu können, unterscheiden wir im folgenden zwei Entscheidungsstufen: eine leitende und eine ausführende Stufe. Als zur leitenden Stufe gehörend betrachten wir dabei alle Instanzen, die befugt sind, Ziele und Strategien der Unternehmung oder einzelner Teilbereiche festzulegen und die zur Erreichung dieser Ziele notwendigen Massnahmen anzuordnen. Zur ausführenden Stufe gehören demgegenüber diejenigen Stellen und Instanzen, welche mit der Durchführung einzelner Massnahmen beauftragt werden.

22.2 Ergebnisorientierte Kontrollinformationen

Nicht nur in der Kontrollliteratur, sondern auch im Gebiet der Prüfungslehre gewinnt die Unterscheidung von ergebnis- und verfahrensorientierten Kontrollen²⁹ immer mehr an Bedeutung. Schon sehr früh wurde erkannt, dass eine Hauptaufgabe jeder Führung darin bestehen muss, Ziele zu setzen und deren Erreichung zu überwachen. Die betriebliche Ergebniskontrolle ist daher in jedem Fall ein institutionell und instrumental ausgestaltetes Element der Leitung.

27 Vgl. Frese (1968), S. 70 f.

28 Dies bedeutet wiederum eine Vereinfachung des Entscheidungsproblems, indem lediglich von befriedigenden Prognoseinformationen ausgegangen wird.

29 Vgl. Churchill Neil C./Cooper William W., A Field Study of Internal Auditing, in: The Accounting Review, Vol. 40, 1965, S. 769; Frese (1968), S. 61 f.

Obwohl eine Überwachung der Ergebnisse als Vergleichsgrundlage die Planung oder etwas der Planung entsprechendes voraussetzt³⁰, ist es nach unserer Auffassung eine unzulässige Vereinfachung, dies im Sinne kybernetischer Modelle mit "Planungskontrolle" zu bezeichnen. Im Rahmen ergebnisorientierter Kontrollinformationen lassen sich vielmehr drei Informationsstufen unterscheiden³¹:

a) *Ergebniserfassung*

Die Ergebniserfassung liefert die Grundlagen zur Ergebniskontrolle. Sie bezweckt die Messung und Bewertung des betrieblichen Geschehens mit den Einheiten der Ziel- und Budgetvorgaben. Ihre Funktion ist:

- die laufende quantitative Erfassung und Bewertung, und die periodengerechte Abgrenzung der erbrachten Leistungen und der angefallenen Kosten;
- die Zusammenstellung der Ergebnisse in übersichtlichen, leicht verständlichen und aussagekräftigen Periodenrechnungen und Berichten.

Dem Bereich der Ergebniserfassung können das betriebliche und finanzielle Rechnungswesen und das Berichtswesen zugeordnet werden, soweit es sich um routinemässige und periodische Informationsprozesse handelt. Eine bedeutende Rolle kommt dabei zweifellos der Datenverarbeitung zu³².

b) *Ergebnisauswertung*

Die Ergebnisauswertung baut auf den durch das Rechnungs- und Berichtswesen gewonnenen und übermittelten Informationen auf. Sie soll die Führung befähigen:

- Änderungen in den Determinanten der Zielerreichung und deren Ursachen zu erkennen;
- korrigierende Massnahmen zu ergreifen, um innerhalb des eigenen Verantwortungsbereichs ein Gleichgewicht zu gewährleisten zwischen den zu erbringenden Ergebnissen und den Bestrebungen, welche dazu unternommen werden³³.

Die Ergebnisauswertung konzentriert sich deshalb auf diejenigen betrieblichen Tatbestände, bei denen eine erhebliche Abweichung von den vorgegebenen Zielen vorliegt oder mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit eintreten kann.

30 Vgl. Mellerowicz (1963), S. 255.

31 Vgl. Heigl Anton, Controlling – Interne Revision, Stuttgart 1978, S. 23 und dort angegebene Quellen.

32 Die Mittel der Ergebniskontrolle (Rechnungswesen, Berichtswesen) werden eingehend dargestellt von Zünd (1973), S. 134 ff. Obwohl er sich insbesondere mit den spezifischen Problemen multinationaler Unternehmungen auseinandersetzt, betrachten wir seine Darstellung als sehr umfassend und praxisorientiert. Insbesondere nimmt sie Rücksicht auf die Fragen der zunehmenden Entscheidungsdezentralisation. Wir verzichten deshalb auf eine eigene Darstellung.

33 Vgl. Strong/Smith, S. 3; ähnlich Rose T.G./Farr Donald E., Higher Management Control, New York/Toronto/London 1957, S. XI.

Dem Bereich der Ergebnisauswertung können die Methoden der Budgetkontrolle und der Unternehmungs- und Betriebsstatistik – insbesondere Kennzahlensysteme – zugeordnet werden³⁴.

c) Projektstudien

Im Gegensatz zu den vorangehenden beiden Informationsstufen steht diese gänzlich ausserhalb der betrieblichen Routine. Projektstudien setzen sich mit innovativen Problemen auseinander und befassen sich mit dem zielgerichteten Einsatz der zur Verfügung stehenden Ressourcen³⁵. Sie sollen:

- Handlungsalternativen aufzeigen und hinsichtlich der zu verfolgenden Ziele quantifizieren;
- die künftigen Ergebnisse anhand vertretbarer Berechnungsgrundlagen abschätzen und einander gegenüberstellen.

Projektstudien basieren in den überwiegenden Fällen auf Investitionsrechnungen und/oder auf Break-Even-Analysen.

In der Ergebniskontrolle wird sehr oft der Abschluss einer zielgerichteten Aktion gesehen³⁶. Die Ergebnisinformation liefert dann zwar wertvolle Hinweise und Erfahrungen für künftige, ähnliche Vorhaben, hat jedoch hinsichtlich von Erfolg oder Misserfolg der abgeschlossenen Aktion keinen Einfluss. Die Auswertungen können, wenn überhaupt, erst in der folgenden Periode zu Verbesserungen führen.

Diese verzögerten Resultate allein sind für zielstrebiges betriebswirtschaftliches Handeln unzureichend. Nicht vorliegende Endergebnisse und Abweichungen abgeschlossener Vorhaben, sondern zu erwartende Ergebnisse und zu erwartende Abweichungen aufgrund des Geschäftsverlaufs sind für die Steuerung des betrieblichen Geschehens ausschlaggebend. Die Ergebniskontrolle bekommt daher immer mehr auch den Charakter eines Frühwarnsystems³⁷.

In erster Linie ist dabei an Anfangs- und Zwischenresultate zu denken, welche die Entwicklung einer Aktion aufzeigen können. Ihre Eignung ist jedoch in vielen Fällen in Frage gestellt dadurch, dass die Ermittlung aufwendig ist und unter Umständen eine Unterbrechung der laufenden Arbeiten erfordert. Darüber hinaus kann oft auch ihre Zuverlässigkeit angezweifelt werden. Bestehende Bewertungsunsicherheiten und -spielräume lassen sowohl optimistische als auch vorsichtige Darstellungen zu und erlauben es dem Berichterstatter, die ausgewiesenen Ergebnisse in einem gewissen Masse der eigenen Interessenlage anzupassen³⁸.

34 Wir verweisen dazu wiederum auf die Darstellung von Zünd (1973), S. 121 ff.

35 Vgl. Anthony (1965a), S. 17.

36 In diesem Sinne bezeichnet KORNDÖRFER die Kontrolle als 'Schlussphase' und 'Schlussglied' des Führungsprozesses. Vgl. Korndörfer, S. 383 ff.

37 Planungs- und Kontrolltätigkeiten gehen somit zeitlich nahtlos ineinander über und gewährleisten die dauernde Ueberwachung eines betrieblichen Vorhabens während der ganzen Dauer seiner Realisierung. Wichtigstes Instrument dazu ist die flexible Budgetierung.

38 Daneben sind auch bewusste Manipulationen durch zeitliche Verschiebung und sachliche Umklassifizierung von Kosten möglich. Vgl. dazu Zünd (1973), S. 135 ff.

Neben Anfangs- und Zwischenergebnissen schlägt NEWMAN eine Anzahl anderer möglicher Indikatoren vor³⁹:

- Inputgrößen, welche mit dem Ergebnis in Beziehung stehen;
- Geschick der Führung, mit Problemen fertig zu werden;
- Symptome, welche auf ein bestimmtes Ergebnis hindeuten;
- Entwicklungen, welche die für die Ergebnisplanung unterstellten Bedingungen verändern.

Die Entwicklung im Bereich der Ergebniskontrolle, welche hier nur angedeutet werden kann, weist daher über das bekannte Instrumentarium des Rechnungswesens hinaus⁴⁰. Die Frage, ob diese Informationen ein zuverlässiges und umfassendes Bild über die Ergebnisentwicklung vermitteln können, wird dadurch umso wichtiger und erfordert umso sorgfältigere Prüfungen der Auswertungsinformationen. Anzeichen, welche auf eine verminderte Zuverlässigkeit schliessen lassen, sind etwa⁴¹:

- erratische Schwankungen in den Kontrollergebnissen;
- ungenaue Mess- und Auswertungsmethoden;
- Widersprüche zwischen den Aussagen verschiedener Indikatoren.

Ein differenziertes Instrumentarium der Ergebniskontrolle kann ohne einen gleichzeitigen Ausbau der Prüfungsvorkehrungen zu einer Quelle für Fehlinformationen und Fehlentscheidungen werden.

22.3 Verfahrensorientierte Kontrollinformationen

Verfahrenskontrollen beinhalten alle Mittel und Methoden, um sicherzustellen, dass spezifische Arbeiten sicher, wirkungsvoll und effizient ausgeführt werden⁴². Damit eine Stelle dazu in der Lage ist, muss ihr Handeln so mit dem betrieblichen Prozessablauf abgestimmt sein, dass die vorgeschriebenen Wege und Verfahrensweisen befolgt und die vorgegebenen Ziele erreicht werden können⁴³. Diese Abstimmung wird durch komplexe Prozesstrukturen – zeitliches, räumliches und personelles Auseinanderfallen der einzelnen Abschnitte – wesentlich erschwert. Die Spezialisierung der Stellen hat zur Folge, dass diese ihre Aufgaben nach eigenen, den spezifischen Arbeitsschritten angepassten Gesetzmässigkeiten lösen, um so Rationalisierungsvorteile auszunutzen.

Für die einzelne am Leistungserstellungsprozess beteiligte Stelle, welche ihr Handeln nach den betrieblichen Abläufen ausrichten will, ergibt sich ein Informa-

39 Vgl. Newman, S. 15 f.

40 Vgl. Heigl, S. 60 ff.; Glautier M.W.E./Underdown B., *Accounting in a Changing Environment*, London/New York u.a. 1974, S. 28 ff.

41 Vgl. Newman, S. 17 ff.

42 Vgl. Anthony (1965a), S. 18.

43 Vgl. Mellerowicz (1963), S. 257.

tionsproblem. Sie muss über das für sie relevante betriebliche Geschehen in der unmittelbaren Zukunft orientiert sein. Dazu sind aus ihrer Sicht drei Fragen zu lösen:

- a) Mit welchen vor-, parallel- und nachgelagerten Prozessstufen steht der Arbeitsvollzug in direkter Beziehung?
- b) Können aus diesen Beziehungen Bestimmungsgrößen (Mengen, Zeiten) für das eigene Handeln abgeleitet werden?
- c) Können diese Größen zuverlässig ermittelt werden und stehen sie zeitgerecht zur Verfügung?

Kontrollinformationen entstehen dadurch, dass die einzelnen Stellen Aufzeichnungen über die von ihr ausgeführten Arbeitsschritte machen und diese als Bestimmungsgrößen an andere Stellen weiterleiten. So erhält beispielsweise die Einkaufsabteilung periodische Meldungen über Lagerbewegungen und Lagerbestände. Sie ist für ihre Disposition auf diese Meldungen angewiesen, und Fehler oder Verspätungen können den ganzen Betriebsablauf beeinträchtigen. Allerdings ist auch mit zuverlässigen Kontrollinformationen der Betriebsablauf nicht immer sichergestellt. Drei Fälle sind hier zu unterscheiden:

- a) Das für die Tätigkeit der betrachteten Stelle relevante betriebliche Geschehen läuft kontinuierlich ab oder folgt bekannten Gesetzmässigkeiten. Hier sind Kontrollinformationen als Handlungsgrundlage zuverlässig, weil daraus alle Entscheidungsdaten exakt bestimmt werden können.
- b) Bestimmte relevante Vorgänge unterliegen unregelmässigen Schwankungen. Hier kann das zukünftige Geschehen nur innerhalb eines durch Erfahrungswerte bestimmbaren Unsicherheitsintervalls vorausgesagt werden. Diese Unsicherheit lässt sich eventuell durch zusätzliche Informationen beheben. Im anderen Fall muss sie in der Handlungsweise dieser Stelle berücksichtigt werden, was die Effizienz des Arbeitsvollzugs umso stärker beeinträchtigt, je grösser das Unsicherheitsintervall ist⁴⁴.
- c) Ist ein relevanter Vorgang so spezifischer Natur, dass er keine Gemeinsamkeit mit dem vorangehenden Vorgang aufweist, dann sind Kontrollinformationen als Handlungsgrundlage ungeeignet. An ihre Stelle treten Bedarfsinformationen, aufgrund derer dann die Arbeit vollzogen wird.

Kontrollinformationen sind also nicht in jedem Falle ausreichend, um eine zweckmässige Disposition vor-, parallel- oder nachgeschalteter Stellen zu gewährleisten. Etwas anders verhält es sich bei den vertikalen Informationsbeziehungen. Kontrollinformationen haben als Vollzugsmeldungen eine ausschlaggebende Bedeutung für die Überwachung des betrieblichen Geschehens. Sie sind jedoch für die nachfolgenden Entscheidungen nur dann relevant, wenn die gemeldeten Abweichungen oder deren Ursachen sich auch auf das zukünftige Handeln auswirken können. Dies braucht jedoch nicht der Fall zu sein.

⁴⁴ Als Beispiel dafür kann wiederum die Einkaufsabteilung betrachtet werden. Unterliegt der Lagerabgang starken Schwankungen, so sind zur Sicherung der Versorgung entweder zusätzliche Informationen über den zukünftigen Bedarf oder aber höhere Lagerbestände notwendig.

Zusammenfassend lässt sich zu den Verfahrenskontrollen sagen, dass es nicht möglich ist, die Bedeutung der Kontrollinformationen im Hinblick auf einen effizienten Arbeitsvollzug generell zu beurteilen. Um Aussagen über die Realität machen zu können, wäre zu untersuchen, wie sich Prozessstrukturen und Prozessabläufe auf die Informationsbedürfnisse der an dem Prozess beteiligten Stellen und der den Prozessablauf überwachenden Instanzen auswirken.

22.4 Verfahrenssicherung

Gegenstand der Verfahrenssicherung sind diejenigen Kontrollen, welche als eigentliche Sicherheitsmechanismen in die betrieblichen Abläufe eingebaut sind. NEWMAN spricht von "yes-no-controls"⁴⁵; sie haben die Funktion, den Vollzug eines betrieblichen Vorgangs zu unterbrechen, wenn bestimmte Kriterien nicht erfüllt werden. Im technischen Bereich dienen solche Kontrollen vor allem dazu, Schäden an Material und Anlagen zu vermeiden. Im kaufmännischen Bereich dagegen steht die Verhinderung von Fehlern und der Schutz von Vermögenswerten und Daten im Vordergrund.

Die Gesamtheit der in die betrieblichen Abläufe eingebauten Verfahrenskontrollen wird von der anglo-amerikanischen Literatur allgemein als "internal control" bezeichnet. Als deutsche Übersetzung finden sich vor allem "internes Kontrollsystem"⁴⁶ und "interne Kontrolle"⁴⁷. Den Begriff definiert die Kommission für Revisionsverfahren des American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) wie folgt:

Interne Kontrolle umfasst den Organisationsplan und alle aufeinander abgestimmten Methoden und Massnahmen in einem Unternehmen, um sein Vermögen zu schützen, die Genauigkeit und Zuverlässigkeit seiner Buchführungsangaben zu überprüfen, die betriebliche Effizienz zu fördern und die Einhaltung der Geschäftspolitik zu unterstützen⁴⁸.

45 Vgl. Newman, S. 6 ff.

46 Pougin Erwin, Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmässiger Abschlussprüfung, Düsseldorf 1959, S. 15; Mellerowicz (1963), S. 256 ff.; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1977, Düsseldorf 1977, S. 1029 ff.

47 Zünd (1973), S. 188; Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (1964), Die Prüfung des Jahresabschlusses, 2. Auflage, Düsseldorf 1964, S. 28; Bossard Ernst (1966), Die Bedeutung der internen Kontrolle für die externe Revision, in: Die Unternehmung, 20. Jg., 1966, Heft 2, S. 78; Lutz Benno (1966), Untersuchung des Rechnungswesens im Hinblick auf seinen Wirkungsgrad für die interne Kontrolle, in: Die Unternehmung, 20. Jg., 1966, Heft 2, S. 66; Schnider, S. 5; Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer (Hrsg.), Revisionshandbuch der Schweiz, Zürich 1971, Abschnitt 4.5, S. 5. Wir schliessen uns dieser Uebersetzung an.

48 'Internal control comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to

Gegenüber der Definition des AICPA wird in der deutschsprachigen Literatur vielfach eine Einschränkung des Betrachtungsfeldes vorgenommen, indem die Aufgabe "promote operational efficiency" nicht einbezogen wird. Dies trifft vor allem für die Veröffentlichungen des U.E.C.⁴⁹ zu, auf die sich ein Grossteil der Literatur der Externen Revision⁵⁰ abstützt. Oder aber, die Aufgabe wird ganz oder teilweise als zur internen Kontrolle gehörend betrachtet, in der Formulierung der Grundsätze der internen Kontrolle jedoch vernachlässigt⁵¹. Diese Einschränkung lässt sich damit begründen, dass die Belange der betrieblichen Effizienz nicht mehr in den eigentlichen Bereich der Abschlussprüfung gehören⁵².

Dem kann jedoch entgegengehalten werden, dass ineffiziente Verfahren und Arbeitsvollzüge oftmals auch die Sicherheit im Sinne der übrigen definierten Ziele beeinträchtigen. Durch Rationalisierung des Arbeitsvollzugs kann in vielen Fällen eine höhere Sicherheit der Abläufe erreicht werden.

Diejenigen Autoren⁵³, welche die Wirtschaftlichkeit des Arbeitsvollzugs bewusst in der internen Kontrolle einschliessen, fassen darin folgende Elemente zusammen:

- a) die in die Prozessabläufe eingebauten Elemente der selbsttätigen Sicherung,
- b) Unternehmungsplanung;
- c) Zeit- und Bewegungsstudien;
- d) Qualitätskontrollen;
- e) Interne Revision.

Eine solche weite Fassung scheint uns nicht zweckmässig, da damit alle innerhalb der Unternehmung wirksamen Kontrollen eingeschlossen werden und eine spezifische, technische Verwendung des Begriffs nicht mehr möglich ist. Damit würde die Verwendung dieses Begriffs in der Prüfungslehre und besonders in einer Theorie der Internen Revision, wo alle Kontrollen gleichermassen zu betrachten sind, gegenstandslos; es kann offensichtlich kein theoretischer Fortschritt erzielt werden, wenn Ergebniskontrollen und deren Grundlagen zwar begrifflich in das Betrachtungsfeld einbezogen, bei der Behandlung von konkreten Problemstellungen – z.B. der Bedeutung der internen Kontrolle für die Jahresabschlussprüfung – jedoch stillschweigend wieder fallengelassen werden. Wir befürworten deshalb die Beschränkung der internen Kontrolle auf den Aspekt der Sicherung, wie dies in der folgenden Darstellung zum Ausdruck kommt.

prescribed managerial policies'. American Institute of Certified Public Accountants (1973), Statements on Auditing Standards, New York 1973, § 320.09, S. 16. Übersetzung durch den Verfasser.

49 Vgl. Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (1964), S. 28.

50 Zu erwähnen ist hier insbesondere die Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, Abschnitt 4.2, S. 5.

51 So spricht das deutsche Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1977 von der Aufgabe der 'Förderung des betrieblichen Wirkungsgrades durch Auswertung von Aufzeichnungen', konzentriert sich jedoch nachher auf die Aspekte der Sicherheit und der Fehlervermeidung. Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, S. 1030 f.

52 Vgl. Schnider, S.7.

53 Ballmann (1962), S. 19; Pougin, S. 15.

INTERNE KONTROLLE

(Gesamtheit der Sicherungsmittel im Innern der Organisation des Betriebes)

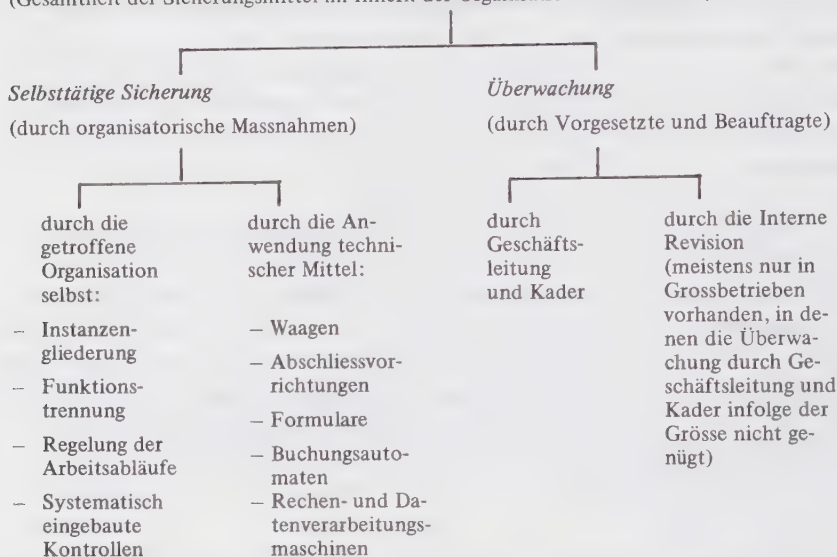


Abbildung 2: Sicherungsmittel der internen Kontrolle nach dem Revisionshandbuch der Schweiz⁵⁴

Es ist nicht beabsichtigt, an dieser Stelle auf die Mittel und Methoden der Sicherung betrieblicher Abläufe einzugehen. Wir weisen dazu auf die ausführlichen Arbeiten von SCHNIDER⁵⁵ und NEUBERT⁵⁶, auf deren Aussagen wir im Laufe unserer Untersuchung zurückkommen werden. Dagegen erscheint es uns notwendig, kurz auf die Bedeutung des Sicherheitsaspekts einzugehen.

Betriebliche Sicherung bezieht sich auf alle beabsichtigten und unbeabsichtigten Sachverhalte, welche geeignet sind, im Wirtschaftsleben störende Auswirkungen zu zeigen⁵⁷. Das Merkmal der Störung ist dabei wichtig, weil damit die sog. "Führungsfehler", welche auf falschem Planen oder Entscheiden einer Führungskraft beruhen, ausgeschlossen werden. Sicherung bedeutet, die Wahrscheinlichkeit von Störungen auszuschalten oder zumindest zu reduzieren. In einem mehrstufigen Arbeitsprozess mit zahlreichen möglichen Störungsquellen gilt dabei der Erfahrungsgrund-

⁵⁴ Quelle: Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, Abschnitt 4.2, S. 5.

⁵⁵ Publiziert in der Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Band 1.

⁵⁶ Neubert Helmut, Internal Control. Kontrollinstrument der Unternehmungsführung, Düsseldorf 1959.

⁵⁷ Vgl. Faehndrich Henner (1964), Fehler als wirtschaftlicher Tatbestand, in: Industrielle Organisation, 33. Jg., 1964, S. 289 f.

satz, dass der Sicherheitsgrad einer Kombination von Kontrollinstrumenten stets höher ist als die ausschliessliche Summe der Sicherheitsgrade der einzelnen Massnahmen, und er steigt, je besser sie koordiniert werden⁵⁸. Ebenso allgemeiner Natur ist die Beobachtung, dass der Sicherheitsgrad eines Prozesses immer wieder Anlass zu Meinungsverschiedenheiten zwischen Revisor und zuständiger Instanz gibt.

Meistens sind für die Sicherung einer Fehlerquelle mehrere, in ihren Kosten und ihrer Wirkungsweise verschiedene Sicherungsmittel denkbar⁵⁹. Für einen Arbeitsprozess können mit verschiedenen Kombinationen von Sicherungsmitteln unterschiedliche Sicherheitsgrade realisiert werden. Während sich die Kosten solcher Mittelkombinationen mit hinreichender Genauigkeit ermitteln lassen, ist ihre Leistung, z.B. die Verbesserung der Arbeitsabläufe, die Verhütung von Fehlern und Unregelmässigkeiten und die erhöhte Zuverlässigkeit und Aussagefähigkeit der Aufzeichnungen und Unterlagen, nicht monetär messbar. Nach POUGIN schliesst diese Schwierigkeit "natürlich nicht aus, dass es auch im Bereiche des internen Kontrollsystems ein optimales Verhältnis von Ausbringung zum Kontrolleinsatz gibt"⁶⁰. Diese Feststellung hilft allerdings nicht weiter, um in einer konkreten Situation die Wirtschaftlichkeit einer Kontrolle oder einer Kombination von Kontrollmassnahmen zu begründen.

Ein sehr eingehender, mathematisch fundierter Versuch, die Gestaltung von Kontrollen in sequentiellen betrieblichen Prozessen mit Hilfe von Kostenminimierungsmodellen zu lösen, wurde von KROMSCHRÖDER unternommen. Indem er anstelle eines direkten Kontrollertrages, resultierend aus der Aufdeckung von Fehlern, die Alternativkosten nicht aufgedeckter Fehler einsetzte, gelang es ihm, die Gestaltung eines optimalen Kontrollsystems als Kostenminimierungsproblem darzustellen. Allerdings konnte in seinen Ansätzen die präventive Wirkung von Kontrollen höchstens durch pauschale Schätzungen erfasst werden⁶¹.

Um die Frage der optimalen Sicherung in der Realität zu lösen, muss nach wie vor auf Erfahrung und Intuition abgestellt werden, um die betrieblichen Gegebenheiten und Notwendigkeiten richtig zu beurteilen. Will ein Revisor die verantwortlichen Linienstellen von der Notwendigkeit zusätzlicher oder verstärkter Kontrollen überzeugen, dann genügt es nicht immer, auf die Möglichkeit und die Gefahr von Fehlern in der Zukunft hinzuweisen. Der Nachweis negativer Auswirkungen in der Vergangenheit bildet das überzeugende Argument.

58 Vgl. Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (1964), S. 32.

59 Vgl. Schnider, S. 90 ff.

60 Vgl. Pougin, S. 65 f.

61 Vgl. Kromschröder, S. 47 ff. Es ist im Rahmen dieser Arbeit nicht möglich, auf Einzelheiten seiner Modelle einzugehen.

22.5 Ergebnissicherung

So wie die Sicherung der Abläufe eine notwendige Ergänzung zur zielgerichteten und wirtschaftlichen Aufgabenerfüllung darstellt, bedeutet die Ergebnissicherung eine notwendige Ergänzung zur leistungsorientierten Ergebniskontrolle. Sie beinhaltet einmal den Schutz derjenigen Faktoren, welche als Erfolgsquellen⁶² für die Zielerreichung in zukünftigen Perioden notwendig sind. Die Problematik der Ergebnissicherung ergibt sich aus der Beobachtung, dass die Maximierung des Periodenerfolgs schädigende Auswirkungen auf die Ergebnisse zukünftiger Perioden haben kann. So wird beispielsweise durch die Verwendung von billigeren Rohstoffen der Betriebsgewinn erhöht, gleichzeitig aber das Image und die künftigen Absatzchancen des Produkts infolge der Qualitätseinbusse erheblich beeinträchtigt. Die schädigende Wirkung schlägt sich möglicherweise erst im Ergebnis einer späteren Periode nieder. Die Frage der Ergebnissicherung stellt sich noch aus einer kurzfristigen Sicht. Es ist dies die Beobachtung, dass die Maximierung des Periodenergebnisses mit der Gewährleistung der Liquidität in Konflikt steht. Es handelt sich hier um die Sicherung eines möglichen Engpasses, welcher die Entwicklung der Unternehmung gefährden kann.

In seinen Ausführungen zur Sicherung der Entwicklung der Unternehmung unterscheidet GÄLWEILER verschiedene Planungsstufen⁶³, welche wir aufgrund der engen Beziehung von Planung und Ergebniskontrolle ohne weiteres auf unsere Problemstellung übertragen können:

- a) Strategische Planung
- b) Operative bzw. Erfolgsplanung
- c) Finanzplanung

Zusätzlich zu den bekannten Steuerungsgrößen Liquidität und Erfolg nennt er das Gewinnpotential als neue Steuerungsgrösse⁶⁴, als eigentliche Masszahl der Fähigkeit, in der Zukunft Gewinne zu erzielen. Aufgrund seiner Ausführungen gelangen wir zu folgender Zusammenstellung:

Planungsstufe	Steuerungsgrösse	Führungs- und Orientierungsgrössen
Strategische Planung	Erfolgspotential	Marktanteil, Marktwachstumsraten, produkt- und marktspezifische Risiken
Operative Planung	Erfolg	Aufwand, Erträge
Finanzplanung	Liquidität	Einnahmen, Ausgaben

Abbildung 3: Massgrößen für Planung und Ergebniskontrolle nach Gälweiler

62 Vgl. Arbeitskreis 'Langfristige Unternehmungsplanung' der Schmalenbach-Gesellschaft

Es erscheint uns an dieser Stelle gerechtfertigt, kurz auf die Steuerungsgrösse "Erfolgspotential" einzugehen. Nach dem heutigen Wissensstand liegt das Erfolgspotential in der relativen Marktstellung begründet⁶⁵. Sie bestimmt die Intensität der Produktion und die damit verbundenen Produktivitätsfortschritte, welche, so nimmt man aufgrund der sog. Kostenerfahrungskurve an, in direktem Zusammenhang mit der produzierten Stückzahl stehen. Ob daneben weitere strategische Gesetzmässigkeiten⁶⁶ bestehen könnten, kann hier nicht untersucht werden.

Die Sicherung der Ergebnisse erfolgt grundsätzlich dadurch, dass bestimmten Steuerungsgrössen des betrieblichen Geschehens gegenüber dem angestrebten Ergebnis Priorität zugeordnet wird. Entstehen bei einer dieser Grössen untolerierbare Abweichungen, dann werden die zur Erreichung des angestrebten Ergebnisses getroffenen Massnahmen so weit angepasst, bis diese Abweichung behoben werden kann. Dies gilt in erster Linie für die Liquidität, welche als potentieller Engpass die zukünftigen Ergebnisse gefährden kann. Es gilt aber auch für die Faktoren des Gewinnpotentials, welche durch das gegenwärtige betriebliche Geschehen einer Gefährdung ausgesetzt sind. Hier ist es für eine wirkungsvolle Sicherung allerdings notwendig, diese Faktoren zu ermitteln. Dazu müssen die kleinsten Unternehmungsaktivitäten abgegrenzt werden können, welche ein eigenständiges Erfolgspotential besitzen⁶⁷.

22.6 Koordination

Die Problematik der Koordination findet sich gleichermassen auf der leitenden und auf der ausführenden Stufe. Sie soll in diesem Abschnitt nicht in allen ihren Aspekten, sondern nur unter dem spezifischen Gesichtspunkt der Kontrolle betrachtet werden. Dabei ist zu bedenken, dass Koordination sich stets auf das zukünftige Handeln bezieht, im Grunde also ein Planungs- und Entscheidungsproblem ist: Wie sollen sich die einzelnen Teile einer Unternehmung verhalten, damit sich als Summe ein optimales Gesamtverhalten im Hinblick auf die gesetzten Ziele ergibt? Gesucht werden für alle Teilbereiche diejenigen Verhaltensoptima, welche aggregiert das Gesamtoptimum ergeben.

(1977), Strategische Planung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 29. Jg., 1977, S. 1.

63 Vgl. Gälweiler Aloys (1976), Unternehmungssicherung und strategische Planung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 28. Jg., 1976, S. 369.

64 Vgl. Gälweiler (1976), S. 366.

65 Vgl. Arbeitskreis 'Langfristige Unternehmungsplanung' der Schmalenbach-Gesellschaft (1977), S. 6.

66 'Unter strategischen Gesetzmässigkeiten versteht man dabei das anhand von empirisch fundierter Erkenntnis weitgehend gesicherte Wissen darüber, dass bestimmte Bedingungen oder Bedingungskonstellationen von vornherein eine hohe Wahrscheinlichkeit für den Erfolg oder Misserfolg enthalten'. Gälweiler (1976), S. 375.

67 Vgl. Gälweiler (1976), S. 371.

Auf leitender Stufe erfolgt eine Koordination zunächst durch die operative Planung, welche die in einer künftigen Periode verfolgten Ziele, die dabei angewandten Strategien und Methoden und die zur Verfügung gestellten Mittel für alle Teilbereiche der Unternehmung festlegt. Erfolgt die Festlegung gänzlich oder auch nur in Form einer Genehmigung durch ein zentrales Entscheidungszentrum, dann handelt es sich um eine Gesamtplanung. Erfolgt sie dagegen dezentral, dann spricht man von Teilplanung, wenn sie auf der Grundlage dezentral verarbeiteter Informationen erfolgt, oder von Systemplanung, wenn die Planungsinformationen zentral verarbeitet werden und anschliessend in dezentrale Planungs- und Entscheidungsprozesse einfließen⁶⁸.

Offenbar könnte eine Gesamtplanung am ehesten in der Lage sein, eine optimale Koordination zu gewährleisten. Dieses Ziel ist jedoch aus verschiedenen Gründen kaum erreichbar. Zunächst aus entscheidungstheoretischer Sicht: Ein Gesamt-optimum könnte nur

- a) für die ganze Lebensdauer der Unternehmung,
- b) bei gleichbleibenden Zielen,
- c) bei Kenntnis der Entwicklung aller relevanten Umweltdaten,
- d) bei Kenntnis aller möglichen Verhaltensweisen und
- e) mit Hilfe eines alle Bestimmungsfaktoren umfassenden Entscheidungsmodells

gefunden werden⁶⁹. Auch bei Beschränkung auf ein nicht-optimales Richtergebnis ist noch keineswegs sichergestellt, dass wenigstens die zugehörigen Teiloptimas gefunden werden können. Stützt das Entscheidungszentrum seine Planung auf Informationen der Teilbereiche, dann befindet es sich in einer ungünstigen Position der Abhängigkeit. Ihre Entscheidung über das zukünftige Verhalten (Ziele und Strategien) der Teilbereiche kann durch manipulierte Ergebnismeldungen und bewusst oder unbewusst einseitige Prognosen beeinflusst werden⁷⁰. Stützt es sich dagegen auf zentral verarbeitete Informationen, dann bilden neben den hohen Informationskosten vor allem die Vernachlässigung des auf unterer Stufe vorhandenen Fachwissens und der dortigen Erfahrung das Haupthindernis für das Erreichen von optimalen Teillösungen.

Die Systemplanung versucht, durch zentrale Verarbeitung und Zuteilung der Information die dezentralen Entscheidungen zu koordinieren. Sie erhält im Hinblick auf die zunehmende Bedeutung dezentralisierter, objektorientierter Organisationsstrukturen (insbesondere des Profit-Center-Konzepts) und der damit verbundenen Delegation von Kompetenz und Verantwortung ein besonderes Gewicht. Auch hier sind allerdings weder das Gesamt optimum noch Teiloptima bezüglich eines Gesamt-Richtergebnisses realisierbar. "Da die Unsicherheit der Informationen

68 Vgl. Zünd (1973), S. 134 ff.

69 Vgl. Hill Wilhelm (1971), Beitrag zu einer modernen Konzeption der Unternehmungsleitung, Antrittsvorlesung vom 24.6.1968 an der Universität Basel; Überarbeitete Fassung. Betriebswirtschaftliches Institut, Basel 1971, S. 15.

70 Vgl. Zünd (1973), S. 136.

unterschiedliche Interpretationen zulässt, sind Zielabweichungen zwischen den Subsystemen und zwischen diesen und dem Gesamtsystem als Normalfall zu betrachten”⁷¹.

Die Teilplanung schliesslich strebt nur noch ein Optimum in einem Teilbereich an. Auf der Stufe der operativen Planung kommt ihr daher keine koordinierende Bedeutung zu. Anders dagegen verhält es sich auf der ausführenden Stufe hinsichtlich ihrer Vollzugsplanung. Insbesondere für den Vollzug technischer Prozesse sind Ziel und Handlungsalternativen gegeben und die Umweltinformationen lassen sich exakt oder unter Angabe objektiver Wahrscheinlichkeiten bestimmen. In diesem Falle lassen sich ganze Bereiche mit Hilfe von mathematischen Planungsverfahren des Operation Research steuern⁷². Wir haben die dabei entstehenden Probleme bereits in Abschnitt 22.3 behandelt.

Die Koordinationswirkung der Kontrolle ist je nach der Art der zugrunde gelegten Planungsgrössen verschieden. Zweifellos am wirksamsten sind dezentral durchgeführte Kontrollen, welche auf zentral ausgearbeiteten Plangrössen beruhen. Den einzelnen Bereichen wird die Möglichkeit gegeben, durch Selbstkontrolle ihr Handeln auf die Unternehmungsziele auszurichten. Dies führt zu einer Herabsetzung der Kommunikationsintensität, da nur noch negative Ergebnisse übermittelt werden, und zu einer Stärkung des Gefühls der Mitverantwortlichkeit am Ergebnis der gesamten Unternehmung⁷³. Die “Soll”-Werte sind jedoch nur Richtwerte, weil die zentrale Planung nicht alle bereichsspezifischen Faktoren berücksichtigen kann. Abweichungen sind möglich und – sofern sich das Management nicht mit einer plankonformen Leistung zufrieden gibt – in denjenigen Fällen sogar notwendig, wo zusätzliche Leistungsreserven mobilisierbar sind.

Demgegenüber sind die aus der Systemplanung hervorgegangenen, dezentral ausgearbeiteten “Soll”-Werte nicht in der gleichen Weise als Richtwerte zu betrachten. Es sind spezifisch ausgearbeitete Teiloptima, beruhend auf bestimmten, mittels zentraler Informationsverarbeitung vorgegebenen Prämissen. Nicht die Planung, sondern die zentrale Kontrolle ist hier das wichtigste Koordinationsinstrument. Währenddem die Summe der Planwerte nur vage Schlüsse über das Gesamtergebnis zulässt, kann dieses anhand der Ergebnisse oder Zwischenergebnisse präzise ermittelt werden. Solche zentralen Kontrollresultate sind Ausgangspunkt, um Ineffizienzen in der Unternehmung zu lokalisieren und die Koordination zu verbessern.

22.7 Verhaltensbeeinflussung bzw. Motivation

Den hier verfolgten Gedankengang formuliert ZÜND wie folgt: “Wenn Führung Verhaltensbeeinflussung ist und die Überwachung eine Führungsfunktion darstellt,

71 Zünd (1973), S. 138.

72 Vgl. Hill (1971), S. 16.

73 Vgl. Schwarz, S. 64 ff.

so ist mit der Überwachung eine Verhaltenseinwirkung verbunden”⁷⁴. Es scheint uns an dieser Stelle zweckmässig, vorerst näher darauf einzugehen, was in der Führungsliteratur unter “Verhaltensbeeinflussung” verstanden wird. In jeder funktionellen Betrachtung des Begriffs “Führung” ist das Merkmal der Verhaltensbeeinflussung implizit oder explizit berücksichtigt. Dabei können jedoch zwei verschiedene Ausgangspunkte gewählt werden:

- a) Bei der funktionell-antropozentrischen Betrachtungsweise steht das menschliche Verhalten im Vordergrund: “Führen bedeutet, Mitarbeiter durch aktive Beeinflussung so zum Handeln zu bringen, dass ein gemeinsames übergeordnetes Ziel ... erreicht wird”⁷⁵.
- b) Bei der funktionell-technischen Betrachtungsweise steht dagegen das Verhalten einer organisatorischen oder funktionellen Einheit im Vordergrund: “Als Unternehmensführung bezeichnen wir die Gesamtheit ... jener Vorgänge, die darauf gerichtet sind, das künftige Verhalten des Systems Unternehmung festzulegen”⁷⁶.

In der Kontrollliteratur hat vor allem der funktionell-antropozentrische Aspekt Bedeutung erlangt. So gibt FRESE eine Übersicht über drei empirische Studien, in welchen eine Beeinflussung des menschlichen Verhaltens, insbesondere des Leistungsverhaltens, durch Kontrollmassnahmen nachgewiesen wurde⁷⁷. Wir verzichten hier auf eine ähnliche Wiedergabe, möchten jedoch trotzdem die Ergebnisse dieser Studien kurz zusammenfassen.

In seiner Untersuchung über die Ergebnisse von Zeitkontrollen in der Verwaltung stellte BLAU⁷⁸ fest, dass die Erfassung des Zeitaufwandes für einzelne Aufgaben dazu führte, dass die Mitarbeiter sich um eine schnellere Arbeitserledigung bemühten; dies allerdings auf Kosten der zunächst nicht kontrollierten Qualität der Aufgabenerledigung. Mit dem Einbezug qualitativer Aspekte in die Kontrolle wurde später dann erreicht, dass die Mitarbeiter ihre Anstrengungen wiederum vermehrt der sorgfältigen Arbeitserledigung im Sinne der erfassten Qualitätskriterien widmeten. Es zeigte sich also, dass die Mitarbeiter auf Kontrollen mit erhöhten Anstrengungen in Richtung auf das kontrollierte Kriterium reagierten.

Etwas unterschiedliche Ergebnisse zeigt eine Untersuchungsreihe von KATZ⁷⁹, der die Intensität der Beaufsichtigung von Arbeitsgruppen durch ihren Gruppenchef

74 Zünd (1973), S. 115 f.

75 Steiner Max, Führungsaufgaben im Industriebetrieb, in: Schweizerische Handelszeitung, 108. Jg., 17.7.1969, Nr. 29, S. 5.

76 Ulrich Hans (1968), Führungskonzeption und Unternehmensorganisation, in: Beiträge zur Lehre von der Unternehmung, Festschrift für Karl Käfer, hrsg. von Angehrn O./Künzi H.P., Zürich 1968, S. 298.

77 Vgl. Frese (1968), S. 75 ff.

78 Blau Peter M., The Dynamics of Bureaucracy. A Study of Interpersonal Relations in Two Government Agencies, Chicago 1955.

79 Katz Daniel u.a. (1950), Productivity, Supervision and Morale in an Office Situation, Part I, Ann Arbor/Michigan 1950; Katz Daniel u.a. (1951), Productivity, Supervision and Morale among Railroad Workers, Ann Arbor/Michigan 1951. Hinweise auf weitere Untersuchungen dieser Art gibt Frese (1968), S. 77, Fussnote 117.

(gemessen an der Detailliertheit der Anweisungen und der Häufigkeit von Überprüfungen) als Ansatzpunkt wählte. Es zeigte sich in einer Versicherungsgesellschaft, dass strenge Beaufsichtigung negative Effekte auf die Leistung der Arbeitsgruppe hatte. Demgegenüber konnte bei Arbeitsgruppen in einer Eisenbahngesellschaft kein eindeutiger Zusammenhang zwischen diesen beiden Untersuchungsmerkmalen festgestellt werden.

In einem differenzierten Experiment setzte sich das Carnegie Institute of Technology⁸⁰ mit der Wirkung von Kontrollen auseinander. Die Anlage des Experiments unterscheidet einerseits zwei Gruppen von Versuchspersonen – Praktiker und Studenten – und andererseits drei mögliche Kontrollsituationen – eine permanente Kontrolle durch Vorgesetzte, eine zu erwartende Revision und eine bereits erfolgte Revision. Untersucht werden einerseits die Anstrengungen der Testpersonen im Hinblick auf ein gutes Kontrollresultat, andererseits die Bemühungen dieser Personen, durch insgeheime Nichtbeachtung der Arbeitsvorschriften und manipulierte Arbeitsaufzeichnungen die Kontrollresultate zu verbessern. Wir wollen die Ergebnisse in Abbildung 4 kurz zusammenfassen.

Kontrollsituation	Reaktion der Versuchsgruppe	
	Praktiker	Studenten
1. hierarchische Kontrolle	höhere Leistungsanstrengungen, zunehmende Manipulation der Arbeitsaufzeichnungen	–
2. durchgeführte Revision	bessere Beachtung der Arbeitsvorschriften	bessere Beachtung der Arbeitsvorschriften
3. antizipierte Revision	bessere Beachtung der Arbeitsvorschriften	geringere Beachtung der Arbeitsvorschriften
4. hierarchische Kontrolle und antizipierte Revision	höhere Leistung	–
5. durchgeführte und antizipierte Revision	–	geringfügige Verbesserung der Leistung und der Arbeitsaufzeichnungen
6. hierarchische Kontrolle, durchgeführte und antizipierte Revision	geringere Leistung	–

Abbildung 4: Experimentell festgestelltes Verhalten in verschiedenen Kontrollsituationen nach einer Untersuchung des Carnegie Institute of Technology

80 Churchill Neil C., Behavioral Effects of an Audit: An Experimental Study, Diss. University of Michigan 1962. Weitere Darstellungen und Untersuchungen nennt Frese (1968), S. 79, Fussnote 127 und S. 83, Fussnoten 135 und 136.

Obwohl die Tatsache der Beeinflussung individuellen Handelns durch Kontrollmassnahmen unbestritten ist, lassen sich doch anhand der dargestellten empirischen Beobachtungen keine gesicherten Aussagen über den Zusammenhang von Kontrolle und individuellem Verhalten machen. Dabei dürften vor allem zwei Faktoren solche generellen Aussagen für die betriebliche Wirklichkeit verunmöglichen.

Jeder Mitarbeiter im Betrieb untersteht bei der Erfüllung seiner Aufgaben mehreren Kontrollen, welche oft untereinander in einem konkurrierenden Verhältnis stehen. So erwähnt NEWMAN⁸¹ das Beispiel eines Materialeinkäufers. Seine Tätigkeit unterliegt folgenden Kontrollen: Qualität des eingekauften Materials, Preise und Rabatte, Datum der Verfügbarkeit, Umfang der Lagerhaltung, Unkosten der Einkaufstätigkeit, buchhalterische Erfassung, Vorschriften bezüglich dem Verhalten gegenüber bestimmten Lieferanten etc. Währenddem jede Kontrolle für sich betrachtet geeignet ist, die Effizienz des Materialeinkaufs zu steigern, und das Verhalten des Einkäufers so beeinflusst, dass die Ziele dieses Funktionsbereichs gewahrt und gefördert werden, kann doch die Gesamtheit dieser Kontrollen negative Auswirkungen zeigen. Bei strenger Ausübung in Form einer dauernden Beaufsichtigung wächst die Belastung zu einer psychologisch schädlichen Stresssituation an⁸². Die Aufmerksamkeit des Einkäufers wird gleichzeitig auf zahlreiche, sich konkurrierende Aspekte gelenkt und erzeugt eine dauernde Konfliktsituation. Die zweckmässige Gestaltung des ganzen Kontrollmechanismus und eine sinnvolle Gewichtung der einzelnen Kontrollen ist deshalb von grosser Bedeutung.

Der zweite Faktor besteht im Verständnis der Kontrollmassnahmen. Die angewandten Kontrolltechniken erzielen ihre beabsichtigte Wirkung erst dann, wenn der Kontrollierende und der Kontrollierte in ihrer Auffassung über Sinn und Zweck der Kontrolle übereinstimmen. CAMMANN/NADLER⁸³ erwähnen dazu das Beispiel einer Zeitkontrolle. Angestellte einer Verwaltungsabteilung wurden angewiesen, ihre Arbeitszeit wöchentlich zu notieren und auf die verschiedenen ausgeführten Arbeiten aufzuteilen. Damit wurde bezweckt, Informationen über den Zeitaufwand für einzelne Aufgaben zu erhalten und den Angestellten einen Anreiz zu geben, ihre Zeit bewusst einzusetzen. Diese Kontrolle wurde von den betroffenen Angestellten jedoch als misstrauische Beaufsichtigung ihrer Tätigkeit aufgefasst. Die Reaktion der Angestellten zeigte sich in fingierten und manipulierten Zeitangaben; die Kontrolle verfehlte damit weitgehend ihren Zweck.

Nach dem heutigen Stand der Forschung können keine gesicherten Angaben über die Wirkung von Kontrollen gemacht werden. Auch die Bedeutung der psychologischen und soziologischen Faktoren ist umstritten. Eine Untersuchung der Univer-

81 Vgl. Newman, S. 34.

82 Eine Faustregel dazu gibt Newman, S. 35: 'Experience indicates that most people can give serious attention to only four to six different objectives ... Even four prime controls may be too many if they deal with complex and urgent matters.'

83 Vgl. Cammann Cortland/Nadler David A., Fit Control Systems to Your Managerial Style, in: Harvard Business Review, Vol. 54, 1976, No. 1, S. 67. Angaben über empirische Untersuchungen finden sich in den Fussnoten zu diesem Artikel.

sität Zürich⁸⁴ scheint darauf hinzudeuten, dass diese Bedeutung relativ gering ist. Die Untersuchung hatte den Zweck, diejenigen Faktoren zu finden, welche für die "Lebensqualität" der Mitarbeiter am Arbeitsplatz von Bedeutung sind. Die befragten Personen – total 170 Berufstätige aller Stufen – hatten die Möglichkeit, sich zu einem vorgelegten Katalog von betrieblichen Faktoren wie folgt zu äussern:

- a) "Wie wichtig erachten Sie den angesprochenen Faktor hinsichtlich Ihrer Lebensqualität?"
- b) "Wie sind Sie mit dem angesprochenen Faktor zufrieden?"

Die Antworten konnten mit den Noten 1–5 (5 als Maximalnote) gegeben werden. Abbildung 5 zeigt lediglich eine Auswahl jener Faktoren, welche aus unserer Sicht die interessantesten Ergebnisse brachten.

Faktor	Wichtigkeit	Zufriedenheit	Differenz
Arbeitswelt als Ganzes	3.70	3.76	+ 0.06
Selbständigkeit der Arbeit	4.13	4.15	+ 0.02
Information	3.99	3.13	- 0.86
Zusammenarbeit	3.97	3.66	- 0.31
Sicherheit des Arbeitsplatzes	3.85	4.24	+ 0.39
Verhältnis Anforderungen/ Fähigkeiten	3.82	3.70	- 0.12
Lohnsicherheit	3.77	4.29	+ 0.52
Entlöhnung	3.65	3.59	- 0.06
Prestige der Stellung	2.43	3.50	+ 1.07
Betriebliche Freizeitgestaltung	2.26	3.37	+ 1.11
Art der Kontrolle	3.51	3.63	+ 0.12

Abbildung 5: Ausgewählte Faktoren der 'Lebensqualität' am Arbeitsplatz nach einer empirischen Erhebung der Universität Zürich⁸⁵

Die Resultate deuten darauf hin, dass kein sehr starkes Bewusstsein gegenüber Kontrollen besteht. Die Art der Kontrolle wurde von den Teilnehmern der Umfrage in ihrer Wichtigkeit gegenüber zahlreichen anderen Faktoren zurückgesetzt. Die im Vergleich dazu gute Zufriedenheit bekräftigt zudem den Eindruck, dass im Kontrollbereich – im Gegensatz etwa zum Informationswesen – keine psychologischen Probleme zu finden sind.

⁸⁴ Unveröffentlichte Dokumentation zum Doktorandenseminar 'Betriebliche Realität und Lebensqualität der Mitarbeiter', Vorlesungsverzeichnis der Universität Zürich, Wintersemester 1977/78.

⁸⁵ Quelle: Unveröffentlichte Dokumentation, Empirischer Teil.

22.8 Schlussfolgerungen

Die hier im einzelnen besprochenen Funktionen der Kontrolle – Informationsgewinnung, Sicherung, Koordination und Beeinflussung des individuellen Leistungsverhaltens – lassen sich in verschiedener Weise zusammenfassen.

Kontrollieren ist zunächst eine Führungstätigkeit im Rahmen der Willensdurchsetzung. Kontrollen zielen generell darauf ab, das betriebliche Geschehen in dem zu kontrollierenden Bereich zu beeinflussen. Dies geschieht, wie wir gesehen haben, auf verschiedene Weise:

- a) Der Kontrolle geht bereits eine Wirkung auf das individuelle Leistungsverhalten voraus. Kontrolle setzt also nicht erst bei der Ermittlung des Ist-Zustandes ein, sondern ist an dessen Zustandekommen in positivem oder negativem Sinne beteiligt.
- b) Die Kontrolle kann unmittelbar eine Einwirkung auf das künftige Geschehen zeigen, indem die betrieblichen Vorgänge unterbrochen oder die zugrunde liegenden Massnahmen aufgehoben werden (Sicherung) oder aber, indem aufeinander abgestimmte Vorgänge und Massnahmen erst ermöglicht werden (Koordination).
- c) Die Kontrolle kann einen mittelbaren Einfluss auf das zukünftige Geschehen dadurch ausüben, dass Kontrollinformationen in zukünftige Entscheidungen einfließen.

Die spezifische Funktion einzelner Kontrollen ist nur bei der Betrachtung der konkreten Kontrollsituation erkennbar.

Kontrolle ist jedoch gleichzeitig eine analytische Tätigkeit, welche auf einem Messvorgang beruht. Auch hier ist von der konkreten Kontrollsituation auszugehen. So wie die Funktion der Kontrolle nicht in jedem Falle eindeutig ist, lässt sich auch der Messvorgang nicht immer einwandfrei festlegen und durchführen. Er ist eng mit dem Problem verbunden, operable Ziele zu bilden. Damit ergibt sich die Verbindung zur Planung, diesmal jedoch nicht anhand von abstrakten Modellen, sondern anhand konkreter Kontroll- bzw. Messprobleme.

23 Revision und Kontrolle -- begriffliche und konzeptionelle Zusammenhänge

23.1 Zur bisherigen Abgrenzung von Revision und Kontrolle

In der Literatur der Revision wurden zahlreiche Versuche unternommen, operationale Kriterien für die Abgrenzung der beiden Begriffe zu finden⁸⁶. Zweck dieser Diskussion dürfte nicht nur die von FISCHER-WINKELMANN kritisierte Suche

⁸⁶ Wir verzichten hier auf eine Aufzählung dieser Beiträge und verweisen auf Hofmann (1972), S. 25, Fussnote 42.

nach einer einzig-richtigen Auffassung über den Begriff "Prüfung"⁸⁷ gewesen sein, sondern vor allem die Absicht, das Phänomen "Prüfung" als Erkenntnisobjekt zu identifizieren und sprachlich festzulegen⁸⁸. Mit seinem Versuch, die Theorie der Prüfung zu erweitern, hat vor allem LOITLSBERGER eine ganze Anzahl seiner Ansicht nach spezifischer Merkmale in den Prüfungsbegriff aufgenommen. Die Prüfung ist nach ihm ein einmaliger, vergangenheitsbezogener, nicht in den betrieblichen Ablauf eingebauter Vorgang, welcher auf geistiger Arbeit beruht und von einer unabhängigen Person nach den Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und Planmässigkeit vorgenommen wird⁸⁹. In seiner kritischen Auseinandersetzung mit diesen Merkmalen weist BRETZKE nach, dass keines davon geeignet ist, um zwischen den Begriffen "Revision" und "Kontrolle" eine operationale und kompatible Abgrenzung vorzunehmen⁹⁰. Er kommt zu folgendem Schluss: "Prüfungen" und 'Kontrollen' sind – unabhängig von den einer Abgrenzung zugrundelegbaren Kriterien – Informationsverarbeitungsprozesse gleicher Struktur und gleicher Funktion. Ihre Struktur ist durch zwei Klassen von Operationen gekennzeichnet: (1) vergleichende Messoperationen, (2) Operationen zur Transformation der Messergebnisse in ein Urteil ... Ihre wichtigste Funktion besteht darin, Impulse und Informationen für Korrekturentscheidungen zu generieren ..."⁹¹.

Auf diese Aussage stützt sich auch GOETZKE, welcher von einem systemorientierten Kontrollbegriff ausgeht. Er bezeichnet den Teilvorgang "evaluation" als Prüfung, den gesamten Vorgang von "evaluation" und "feedback" als Kontrolle⁹². Damit wird die Prüfung zu einem funktionellen Bestandteil der Kontrolle, was sich von einer begrifflichen Identität nur dadurch unterscheidet, dass im Kontrollbegriff die Auslösung korrigierender Massnahmen einbezogen ist. Grundsätzlich neue Aspekte ergeben sich daraus nicht.

In der auf den Informationsaspekt ausgerichteten Kontrollliteratur wird der Verzicht auf eine Abgrenzung als Fortschritt in Richtung auf eine allgemeine betriebswirtschaftliche Kontrolltheorie gewertet⁹³. Da diese Theorie die Problematik der Kontrolle hauptsächlich aus der Sicht des Entscheidungsprozesses betrachtet⁹⁴, steht einer solchen Gleichbehandlung auch kein Hindernis entgegen. Es müsste ja sonst gezeigt werden können, dass Informationen, welche aus Revisionsvorgängen stammen, gegenüber Kontrollinformationen für die Entscheidung grundsätzlich ver-

87 Vgl. Fischer-Winkelmann (1975), S. 100 f.

88 Vgl. Loitslberger Erich (1953a), Zur Theorie der Buchprüfung, in: Grundlagen der Buchprüfung, hrsg. von Illetschko L.L., Wien 1953, S. 21.

89 Vgl. Loitslberger Erich (1966), Treuhand- und Revisionswesen, 2. Auflage, Stuttgart 1966, S. 26 f.

90 Vgl. Bretzke Wolf-Rüdiger, Zur Terminologie einer Theorie der Prüfung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 24. Jg., 1972, S. 253–265.

91 Bretzke, S. 264 f. Dieser Auffassung folgen Dober W., Kontrolle in der modernen Unternehmensführung, in: Der Schweizer Treuhänder, 47. Jg., 1973, Heft 1, S. 6; Goetzke, S. 153 f.

92 Vgl. Goetzke, S. 155.

93 Vgl. Kromschröder, S. 13, Fussnote 12.

94 Vgl. Frese (1968), S. 15.

schiedene Bedeutung zukommt; dass es sich also, ähnlich wie bei Kontroll- und Planungsinformationen, um verschiedene Kategorien handelt. Eine solche Differenzierung ist unseres Wissens aber nie konsequent vorgenommen worden und wäre wohl kaum mit stichhaltigen Unterscheidungsmerkmalen zu begründen. Damit wurde die Gültigkeit der entscheidungsorientierten Kontrolltheorie für die Revision und die aus der Revision gewonnenen Informationen gar nie in Frage gestellt.

Aus der Sicht einer Prüfungslehre hilft dieses Konzept der zumindest partiellen Identität von Kontrolle und Revision jedoch nicht weiter. Es lässt sich offenbar keine spezifische Prüfungstheorie dadurch entwickeln, dass in allgemeinen Kontrolltheorien lediglich der Begriff "Kontrolle" durch den Begriff "Prüfung" ersetzt wird. Es ist auch nicht zweckmässig, das Betrachtungsfeld auf alle in der Unternehmung tätigen Kontrollen auszudehnen, um zu praxisbezogenen Aussagen über die Struktur und die Funktion der Revision in der Unternehmung zu gelangen.

Diese Situation hat in der Prüfungsliteratur dazu geführt, dass zwar der Versuch einer logisch eindeutigen Abgrenzung aufgegeben, jedoch an einer begrifflichen Abgrenzung aus Zweckmässigkeitsgründen festgehalten wurde: "Doch hat sich immer mehr die Übung verbreitet und als zweckmässig erwiesen, bei den der laufenden Fehlervermeidung dienenden, mit den Arbeitsabläufen eng verknüpften oder ihnen unmittelbar anschliessenden Überwachungsmassnahmen von Kontrollen zu sprechen. Der Begriff der Revision bleibt demgegenüber reserviert für den zeitlichen Aufschub der Prüfungshandlung"⁹⁵. Auch wenn mit dieser Begriffsfassung dem üblichen Sprachgebrauch gefolgt werden kann, ist dies aus der Sicht der Prüfungslehre und insbesondere aus der Sicht einer Theorie der Internen Revision kein befriedigender Zustand. Die heute bestehende Inkongruenz von praktischen Erfahrungen und Konzepten einerseits und theoretischen Erkenntnissen andererseits kann mit dieser Ausgangslage nicht behoben werden. Währenddem nämlich die Praxis spezifische interne Revisionskonzepte entwirft, diese bewusst ebenso spezifischen Konzepten des Controlling gegenüberstellt⁹⁶ und beide (erfolgreich) anwendet⁹⁷, beschränkt sich die Theorie entweder

- a) auf eine homogene Theorie der betriebswirtschaftlichen Kontrolle, indem sie auf eine differenzierende Betrachtung von Kontrolle und Revision bewusst verzichtet⁹⁸, oder
- b) auf deskriptive Aussagen und Analysen über die in der Praxis bestehenden und angewandten Konzepte, wobei die vorgefundene Differenzierung zwischen Kontroll- und Revisionsvorgängen "aus Zweckmässigkeitsgründen" übernommen wird⁹⁹.

⁹⁵ Lutz (1966), S. 64.

⁹⁶ 'Control and auditing should be considered as a conceptual device of supervision. The two most important supervisory functions in a multinational enterprise are the controller's department and the Internal Audit Department.' Briner Ernst K. (1975), New Horizons for Internal Auditing in Europe, in: The Internal Auditor, Vol. 32, 1975, No. 5, S. 58 f.

⁹⁷ Vgl. Spiller Kurt, Interne Revision und Controlling. Praktische Erfahrungen in einem deutschen Unternehmen, in: Zeitschrift Interne Revision, 10. Jg., 1975, Heft 2, S. 65–71.

⁹⁸ Dazu zählen wir Frese (1968), Kromschöder (1972) und Goetzke (1976).

⁹⁹ Dazu zählen wir Zünd (1973) und Hofmann (1972).

Der Vielfalt der in der Praxis realisierten Kontrollkonzepte steht damit kein theoretischer Ansatz gegenüber, der die verschiedenen Erscheinungsformen erklären und die darin enthaltenen Erfahrungen durch theoretische Erkenntnisse der Wirkungszusammenhänge, insbesondere zwischen Kontrolle und Revision, zu bestätigen oder zu kritisieren vermöchte.

23.2 Funktionelle Unterschiede zwischen Revision und Kontrolle

Wie im vorangehenden Abschnitt gezeigt wurde, beruht die Auffassung der funktionellen Identität von Revision und Kontrolle auf der Annahme, dass beide Tätigkeiten sich hauptsächlich damit auseinanderzusetzen hätten, Informationen für zukünftige Entscheidungen zu erarbeiten. Diese enge Betrachtungsweise ist nach unserer Auffassung unhaltbar. Die Bedeutung der Kontrolle lässt sich mit dieser Funktion allein nicht begründen. Auch ihre Notwendigkeit ergibt sich nicht nur aus den Informationsbedürfnissen. Um den Nachweis für die Notwendigkeit einer Kontrolle zu erbringen, lassen sich mit ebenso grosser Berechtigung Aspekte der Sicherung, der Koordination und der Beeinflussung individuellen Leistungsverhaltens anführen. Der Informationsaspekt ist weder notwendig noch hinreichend, um alle in der Unternehmung zur Durchsetzung des unternehmerischen Willens geschaffenen Kontrollen zu erklären¹⁰⁰.

Dadurch verliert jedoch die Feststellung von BRETZKE, dass es sich bei Kontrolle und Revision um funktionell identische, weil auf Informationsbeschaffung ausgerichtete Tätigkeiten handle, ihre Gültigkeit. Die Funktion der Kontrolle ist, in generellster Art formuliert, die Beeinflussung des zukünftigen betrieblichen Geschehens bzw. des Systemverhaltens. Sie ist darauf ausgerichtet, Entwicklungen der Vergangenheit im Hinblick auf vorgegebene Zielsetzungen oder Aufgaben zu beurteilen und Entwicklungen der Zukunft zu beeinflussen. Die dabei gemessenen betrieblichen Vorgänge und Tatbestände bilden Elemente und Merkmale dieser Entwicklung.

Im Gegensatz zur Kontrolle erfüllt die Revision keine Linienfunktion. Der Revisor ist weder für das betriebliche Geschehen im Wirkungsbereich einer Linienstelle direkt verantwortlich, noch ist er an der Erreichung der bereichsspezifischen Ziele unmittelbar interessiert. Er verfügt naturgemäss weder über ausreichende fachliche noch ausgeprägte formalorganisatorische Kompetenzen, um direkten Einfluss auf die Entwicklung in der Richtung bestimmter Ziele oder auf den Vollzug bestimmter Arbeiten auszuüben. Dies ist die Domäne der Linienstelle¹⁰¹. Würde der Revisor sein Urteil auf stattgefundene oder zu erwartende Ergebnisentwicklungen konzentrieren, dann würde er lediglich schon vollzogene Kontrollen – Messungen, Beur-

100 Vgl. dazu die Kritik von KROMSCHRÖDER an FRESE. Kromschröder, S. 21, Fussnote 2.

101 Vgl. Brink/Cashin, S. 19.

teilungen und Reaktionen – kritisch nachvollziehen. Diese Rolle einer “Schatteninstanz” brächte jedoch kaum einen sichtbaren Nutzen im Hinblick auf die Verbesserung des betrieblichen Ergebnisses¹⁰².

Die Revisionstätigkeit ist daher kein Bestandteil des unmittelbaren betrieblichen Geschehens. Zwar können die besprochenen funktionellen Merkmale auch der Revision zugeordnet werden; es entsteht dadurch jedoch kein unmittelbarer und zwingender Bezug zur betrieblichen Leistungserstellung und zur Zielerreichung im geprüften Bereich der Unternehmung. Die Aussage von BLOHM, dass die Revision die bestehenden Kontrollen der Arbeitsprozesse ergänzt¹⁰³, trägt nach unserer Auffassung diesem Umstand zu wenig Rechnung. Wir betrachten die Revision als vom laufenden betrieblichen Geschehen losgelöst, den der Überwachung dieses Geschehens dienenden Kontrollen übergeordnet¹⁰⁴.

Aus dieser Überordnung ergeben sich funktionelle Konsequenzen:

- a) Die Revision untersucht nicht das betriebliche Geschehen selbst, sondern die Rahmenbedingungen – technische und organisatorische Determinanten – der betrieblichen Prozesse, welche den Ablauf des betrieblichen Geschehens bestimmen (Systemrevision).
- b) Die Revision untersucht, ob sich das betriebliche Geschehen in diesem Rahmen vollzieht und konzentriert ihre Aufmerksamkeit auf Verstöße bzw. Störungen, welche den zielgerichteten Ablauf der betrieblichen Prozesse beeinträchtigen (operationelle Revision).

Der hier dargelegte Gedanke der übergeordneten Kontrolle soll anhand von zwei Revisionsbeispielen erörtert werden. Bei der Prüfung des Jahresabschlusses wird der Revisor konfrontiert mit einer Darstellung der finanziellen Situation am Abschlusstag sowie mit den Ergebnissen der abgelaufenen Geschäftsperiode. Der Revisor, welcher diese Prüfung nach den gesetzlichen Vorschriften vornimmt, beurteilt weder die erzielten Ergebnisse noch die zu erwartende künftige Entwicklung. Dies ist Gegenstand der Kontrolle. Gegenstand seines Urteils ist “die formelle und materielle Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung”¹⁰⁵, welche aus betriebswirtschaftlicher wie aus juristischer Sicht eine unerlässliche Rahmenbedingung für das betriebliche Handeln darstellt. Ein ähnliches Beispiel bildet die Prüfung des Geschäftsverkehrs innerhalb einer ausgewählten Periode. Zweck solcher Prüfungen ist nicht primär, das wirtschaftliche Ergebnis einzelner Transaktionen zu überprüfen oder zu beeinflussen. Dies ist Aufgabe der Kalkulation. Das Interesse des Revisors gilt der Einhaltung und in bestimmten Fällen der Wirksamkeit und Zweckmässigkeit der festgelegten Prozessabläufe und den darin eingebauten Kontrollen. Dabei werden

102 Die Auffassung, dass die Revision schon durchgeführte Kontrollen kritisch wiederhole, vertritt dagegen: Wirtschaftsvereinigung für Eisen- und Stahlindustrie (Hrsg.), Betriebswirtschaftlicher Ausschuss, Revisions-Richtlinien, Düsseldorf 1959, S. 10.

103 Vgl. Blohm (1957), S. 22.

104 Vgl. Brimberg, S. 16; Institut für Interne Revision (1959), Aufgaben und Praxis der Internen Revision, München 1959, S. 16.

105 Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, Teil 3.1, S. 11.

nur diejenigen Vorgänge das kritische Interesse des Revisors finden, welche sich nicht oder nur auf unzweckmässige Art und Weise im vorgegebenen Rahmen abgewickelt haben.

In einer mehr kybernetisch orientierten Betrachtungsweise steht der Prüfer "ausserhalb des Systems und hat das System zu prüfen"¹⁰⁶. Dies kann jedoch nicht bedeuten, dass die Revision eine statische, auf die Analyse von Systemzuständen ausgerichtete Tätigkeit ist:

- a) Jeder Systemzustand unterliegt Veränderungen, welche teilweise als Anpassungen bewusst vorgenommen werden müssen, oder durch unerkannte interne Änderungen oder Störungen entstehen. Die Interne Revision wird bei ihrer Prüfungsarbeit sowohl notwendige und beabsichtigte als auch unerwünschte Veränderungen kritisch untersuchen.
- b) Jeder Systemzustand kann nur dann als gut bezeichnet werden, wenn alle in diesem System sich abspielenden Vorgänge so vollzogen werden, wie dies das System vorsieht. Ein System kann deshalb auch dann nicht ohne gleichzeitige Betrachtung der betrieblichen Vorgänge beurteilt werden, wenn es den betrieblichen Gegebenheiten optimal angepasst ist.

Aus diesen Gründen erachten wir es als unzweckmässig, die Revision grundsätzlich mit der Prüfung von Systemen gleichzusetzen. Revision beinhaltet durchaus auch die Prüfung von betrieblichen Vorgängen, jedoch aus anderer Sicht und unter Anwendung anderer Kriterien, als dies bei der Kontrolle der Fall ist.

23.3 Strukturelle Unterschiede zwischen Revision und Kontrolle

Ein zentraler Bestandteil der Kontrolle sind die Analysen, welche auf einem messtechnischen "Soll"- "Ist"-Vergleich basieren. Im folgenden soll kurz untersucht werden, ob dies in gleicher Weise auch für die Revision der Fall ist. LEFFSON unterscheidet dabei, "dass es sich bei der Kontrolle um einfachere und schneller überschaubare Soll-Ist-Vergleiche als bei Prüfungen handelt, weil das jeweilige Soll-objekt innerbetrieblich eindeutig vorgegeben ist"¹⁰⁷. Bei der Prüfung dagegen handelt es sich um Vergleichsvorgänge, "bei denen die Präzisierung und Konkretisierung der sollmässigen Vergleichsgrundlage erst nach oder während der Istermittlung erfolgt und/oder bei denen die Vergleichsgrundlage einen mehr intuitiven und impliziten Charakter hat ..."¹⁰⁸.

Um die Entwicklung der Unternehmung zu kontrollieren und zu steuern, müssen operable Ziele vorgegeben sein. Aus diesen Zielen lassen sich für alle Funktionen

¹⁰⁶ Peemöller, S. 11.

¹⁰⁷ Leffson Ulrich (1969), Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: Die Wirtschaftsprüfung, 22. Jg. 1969, S. 390; im gleichen Sinne Zünd (1973), S. 115.

¹⁰⁸ Kromschröder, S. 14, Fussnote 16.

und Aktivitäten, welche dieser Entwicklung dienen, klare "Soll"-Größen, Normen und Standards ableiten, als notwendige Grundlage zur Kontrolle der Ergebnisentwicklung. Darüber hinaus besteht auf der ausführenden Stufe eine Vielzahl von Verfahrensregeln, welche ebenfalls klare "Soll"-Größen liefern. Sie sind letztlich Ausdruck des Willens der Leitung, die Entwicklung der Unternehmung und das betriebliche Geschehen zu lenken. Der dynamische Aspekt der Lenkung entfällt dagegen bei den "Soll"-Werten, welche in der Revision zur Anwendung gelangen, wie z.B. formelle und materielle Ordnungsmässigkeit, Sicherheit des Vermögens etc. Der Grund dafür ist nicht etwa, dass solche Kriterien einen zu intuitiven oder impliziten Charakter hätten, um durchgesetzt werden zu können. Vielmehr ist er darin zu suchen, dass diese "Soll"-Werte eben nicht Vorgaben im Sinne kontrollierbarer Leistungsziele sind, sondern sich auf den Rahmen der Leistungserstellung beziehen.

Die Kernfrage jeder Prüfung, ob ein betrachteter wirtschaftlicher Tatbestand den Anforderungen einer massgeblichen Norm genügt, kann wohl im Modell, nicht aber ohne weiteres in der Prüfungspraxis als "Soll"-*"Ist"*-Vergleich gestaltet werden. Indem man solche Modelle zur Darstellung der Prüfungswirklichkeit verwendet, zielt man – vor allem bei anspruchsvollen und vielschichtigen Prüfungen auf dem Gebiet der internen Kontrolle oder des Jahresabschlusses – an den eigentlichen Problemen vorbei. Das Hauptproblem liegt dann nämlich darin, aus einer bekannten Norm – im Falle der Abschlussprüfung beispielsweise der "true and fair view" – für den vorliegenden wirtschaftlichen Sachverhalt spezifische Anforderungen herzuleiten.

Die Qualität des Prüfungsergebnisses hängt hier davon ab, die wirtschaftlichen Gegebenheiten, die dem zu prüfenden Tatbestand zugrunde liegen, richtig zu beurteilen und, darauf aufbauend, die Anforderungen sorgfältig auszuarbeiten, die im konkreten Fall angewendet werden müssen, damit die massgebliche Norm erfüllt ist. Das "Soll" in der Form allgemeingültiger Normen bildet zunächst nur das Leitbild, aus dem – unter Berücksichtigung der spezifischen Gegebenheiten – konkrete Prüfungskriterien gewonnen werden müssen.

MAUTZ¹⁰⁹ wählt für die Darstellung des Prüfungsprozesses nicht ein messtechnisches Modell, sondern das Modell eines Beweisverfahrens. Die Feststellungen und Vergleiche, die sich aus den einzelnen Prüfungshandlungen ergeben, dienen in seinem Modell als Beweismittel (evidence). Das abzugebende Prüfungsurteil bezeichnet er als Hypothese und gelangt dadurch zu folgenden Bestandteilen des Prüfungsprozesses:

1. Identifikation der zu prüfenden Hypothese;
2. Beurteilung der Hypothese auf ihre relative Bedeutung;
3. Sammeln der nötigen Informationen und "evidence" bezüglich dieser Hypothese, um sich in die Lage zu versetzen, ein begründetes Urteil abzugeben;
4. Beurteilung der "evidence" als gültig oder ungültig, treffend oder nicht treffend, genügend oder ungenügend;
5. Formulieren des Urteils hinsichtlich der "fairness" der zur Diskussion stehenden Hypothese.

109 Vgl. Mautz Robert K., *Fundamentals of Auditing*, Second Edition, New York/London/Sidney 1964, S. 55.

Als ersten Problemkomplex betrachten wir die Hypothesenbildung. Diese bietet bei der Externen Revision keine besonderen Schwierigkeiten, da das Ziel der Revision – das Urteil über die formelle und materielle Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung – vorgegeben ist. Aus dieser Zielsetzung lassen sich für alle Prüffelder die zu bestätigenden Hypothesen ableiten. Anders verhält es sich bei der Internen Revision. Es sind meist mehrere Ziele, welche gleichzeitig im Rahmen eines Prüfungsprojekts verfolgt werden. Sie sind durch die Geschäftspolitik oder durch Pflichtenhefte mehr oder weniger präzise umschrieben, treffen jedoch nicht für jedes Prüfungsgebiet in gleichem Masse zu. Der interne Revisor wird sich deshalb bei der Durchführung eines Prüfungsprojekts mit den Eigenheiten dieses Gebietes auseinandersetzen müssen (familiarization). Dazu untersucht er insbesondere folgende Aspekte¹¹⁰:

- a) die materiellen und informellen Abläufe innerhalb des Prüfungsgebietes;
- b) die Funktion dieser Abläufe und die vorgegebenen Ziele;
- c) die mit den Zielen verbundenen und die in die Abläufe eingebauten Kontrollen;
- d) personelle Gestaltung und Führungsstil.

Diese Gesamtbetrachtung bildet den Ausgangspunkt der Hypothesenbildung. Anhand der im Hinblick auf die Prüfungsziele relevanten, im Rahmen der "familiarization" untersuchten Aspekte lässt sich das Prüfungsgebiet in einzelne Problembe-
reiche (Prüffelder) strukturieren. Der Prüfer wird nur für diejenigen Problembe-
reiche Prüfungshypothesen formulieren, in denen er aufgrund seiner Sachkenntnis
Schwächen, Fehlerquellen oder Ineffizienzen vermutet, und bei denen er in der
Lage ist, diese Vermutungen anhand der erarbeiteten Grundlagen rational zu be-
gründen.

Der Prüfer gelangt durch dieses Vorgehen zu einer Vielzahl von impliziten und expliziten Hypothesen für verschiedene Prüffelder. Es ist in vielen Fällen zweckmässig, vor dem Beginn der Prüfungsarbeiten die relative Bedeutung einzelner Hypothesen in Bezug auf die allgemeine Problemstellung des Prüfungsprojekts und in Bezug auf den Prüfungsaufwand zu überdenken. Auch eine Besprechung mit verantwortlichen Linienstellen vor der Prüfung kann von Nutzen sein: Wird das Problem von der verantwortlichen Linienstelle anerkannt und durch Korrekturmassnahmen behoben, dann erübrigt sich eine Prüfung.

Gegenstand der Prüfung sind damit nur noch diejenigen Hypothesen, welche vom Prüfer als bedeutend erachtet werden und gegenüber den verantwortlichen Linienstellen eines Nachweises bedürfen. Um diesen Nachweis zu erbringen, muss der Prüfer darüber entscheiden, welche Arten von "evidence" erarbeitet und welche Techniken und Verfahren dazu angewandt werden sollen¹¹¹. Das Vorgehen, auf das er sich festlegt, hängt wesentlich ab von seinen Erfahrungen und Kenntnissen, seiner Art, Probleme zu lösen und dem Verhalten, mit dem ihm die Mitarbeiter des geprüften Bereichs begegnen¹¹². Es ist durchaus möglich, dass im Verlaufe der Prüfung neue Schwachstellen und Fehlerquellen auftauchen, welche eine Erweiterung der

110 Vgl. Sawyer (1973), S. 123 ff.

111 Vgl. Arens/Loebbecke, S. 156 f.

112 Vgl. Sawyer (1973), S. 155 ff.

Hypothesen und eine Anpassung der Prüfungsverfahren und -techniken notwendig machen.

Der Prozess der Urteilsbildung, die Abwägung der erarbeiteten Unterlagen, muss unter zwei verschiedenen Gesichtspunkten betrachtet werden, welche zusammen den Wert des Urteils bestimmen¹¹³:

a) Analytischer Gesichtspunkt

Jedes Urteil beruht auf dem Glauben an die gesammelten Fakten. Es ist nur soweit berechtigt, als deren Existenz, Problemrelevanz und Aussagekraft auch gegenüber den Empfängern des Urteils glaubhaft gemacht werden können. Das Problem der Urteilsbildung stellt sich hier aus der Sicht der materiellen Grundlagen.

b) Moralischer Gesichtspunkt

Jedes Urteil beruht gleichzeitig auf persönlichem und beruflichem Verantwortungsgefühl und bezieht daraus seine Glaubwürdigkeit und Verlässlichkeit. Es geht dabei um die persönlichen Ziele und Prinzipien, von denen sich der Prüfer bei der Urteilsbildung leiten lässt; sie sind ausschlaggebend für das Vertrauen in die Tätigkeit und das Urteil des Revisors¹¹⁴.

Die Struktur des Prüfungsprozesses unterscheidet sich gesamthaft gesehen von Kontrollprozessen in fundamentaler Weise. Kontrollen sind informationstechnische Prozesse, welche einzelne Vorgänge erfassen, aufzeichnen und dadurch messbar machen. Prüfungen dagegen basieren auf einem wissenschaftlichen, analytischen Ansatz¹¹⁵. Durch eine Analyse der Bedingungen und Einflussfaktoren des betrieblichen Geschehens werden Zusammenhänge gesucht, aus welchen dann Hypothesen über die betrieblichen Vorgänge abgeleitet werden können. Die folgende Darstellung, als grobe Vereinfachung der in der Realität zu beobachtenden Prozesse, soll diese Verschiedenheit verdeutlichen.

Die Bezeichnung der Prüfung als "Vergleich einer Ist- mit einer Sollgrösse und einer anschliessenden auf rückgekoppelte Entscheidungen ausgerichtete Urteilsabgabe"¹¹⁶, beruht auf einem Modell, welches sich nach unserer Auffassung nicht mit den Beobachtungen in der Prüfungswirklichkeit vereinbaren lässt.

113 Vgl. Mautz Robert K./Sharaf Hussein A., *The Philosophy of Auditing*, hrsg. von der American Accounting Association, Menasha/Wisconsin 1961, S. 11 ff.

114 Vgl. Arens/Loebbecke, S. 31.

115 Vgl. Mautz/Sharaf, S. 20 ff.

116 Sieben/Bretzke (1975), Sp. 3271 und dort angegebener Literaturhinweis.

Phasen	Kontrolle	Revision
Vorbereitung	Vorgänge und Tatbestände vollständig erfassen Kontrollmerkmale aufzeichnen	Bestimmungsfaktoren und Zusammenhänge untersuchen Hypothesen über Vorgänge und Tatbestände bilden
Durchführung	Aufzeichnungen mit 'Soll'-Größen vergleichen	Reale Vorgänge und Tatbestände auswählen und testen
Auswertung	evtl. Resultat weiter analysieren und auswerten Vorgänge beeinflussen	Hypothesen anhand der Testresultate beurteilen Urteil abgeben

Abbildung 6: Prozessphasen von Kontrolle und Revision

23.4 Schlussfolgerungen

Aus dem Konzept der Revision als übergeordnete Kontrolle und aus den damit verbundenen funktionellen und strukturellen Unterschieden können einige Folgerungen für die Revision in der Unternehmung abgeleitet werden, welche zusätzliche Unterscheidungsmerkmale gegenüber kontrollierenden Tätigkeiten darstellen.

Die erste Folgerung bezieht sich auf den Zeitpunkt der Durchführung. Er ist bei der Kontrolle meist entscheidend für den Wert des Kontrollergebnisses. Wir haben den Zeitaspekt bereits besprochen im Zusammenhang mit der Ergebniskontrolle und festgestellt, dass Kontrollen zur Beurteilung der Zielerreichung umso bedeutungsvoller sind, je früher sie vorgenommen werden können¹¹⁷. Auch bei den in die betrieblichen Abläufe eingebauten Verfahrenskontrollen ist der Zeitpunkt ausschlaggebend: Das Visieren eines Belegs beispielsweise zu einer Zeit, wo dieser noch nicht vollständig bearbeitet ist, bildet keine wirksame Kontrolle. Die Kontrollen haben einen direkten Bezug zum laufenden betrieblichen Geschehen und müssen deshalb in den Abläufen zeitlich fixiert werden.

Die Bestimmung des optimalen Zeitpunktes einer Prüfung ist dagegen grundsätzlich Aufgabe des Revisors bzw. des Revisionsleiters. Dabei können verschiedene Gesichtspunkte massgebend sein:

- a) Dringlichkeit des Revisionsergebnisses aus der Sicht des Berichtsempfängers;

¹¹⁷ Vgl. Abschnitt 22.2 dieser Arbeit.

- b) revisionstechnische Gründe, z.B. bei der Prüfung von Inventuren, Lohnauszahlungen oder Kassenbeständen;
- c) Verfügbarkeit des Revisionspersonals bzw. des Personals des geprüften Bereichs;
- d) Länge der zu prüfenden Zeitperiode.

Da der Prüfungszeitpunkt nach sehr verschiedenartigen Kriterien bestimmt werden kann, sind Revisionen ein sehr flexibel einsetzbares Instrument. Sie lassen sich teilweise langfristig in das bestehende Kontrollkonzept einplanen oder nach Bedarf kurzfristig und überraschend ansetzen. Dadurch unterscheiden sie sich von der Zwangsmässigkeit der Kontrollen.

Ebenfalls als sehr flexibel erweist sich die Revision bei der Bestimmung der Prüfungsobjekte, der anzuwendenden Prüfungsnormen und der Intensität, mit der einzelne Prüfungsgebiete untersucht werden. Hier besteht ein grosser Spielraum für den Revisionsleiter und seine Vorgesetzten. Wie dieser Spielraum ausgenutzt wird, entscheidet letztlich über den Erfolg einer Prüfung und auch über den Stellenwert der Internen Revision im betrieblichen Kontrollgefüge. Die Revision ist jedoch nicht nur ein vielseitiges, sondern auch ein anspruchsvolles Instrument, weil ihr Einsatz einer dauernden Planung und Kontrolle bedarf.

Schliesslich erfordert es die Struktur des Revisionsprozesses, dass der Revisor im Rahmen seines Auftrags frei ist in der Wahl seiner Mittel, insbesondere seiner "Beweismittel", auf denen sein Urteil basiert. Dies bedeutet, dass Art und Weise der Durchführung sich nur nach den spezifischen revisionstechnischen Gesetzmässigkeiten (welche nicht mit den Gesetzmässigkeiten der betrieblichen Kontrolle identisch sind!) und nach dem pflichtgemässen Ermessen des Revisors zu richten hat.

23.5 Zusammenfassung

Ein begriffliches Konzept über die Verwendung der Bezeichnungen "Kontrolle" und "Revision" aufgrund abstrakter und empirisch nicht verifizierter Modelle ist nicht geeignet, um als Grundlage für empirisch gehaltvolle prüfungstheoretische Aussagen zu dienen. Bei der Bildung eines solchen Konzepts muss von empirischen Beobachtungen ausgegangen werden. Ein begriffliches Konzept bilden bedeutet dann, Beobachtungen nach bestimmten gemeinsamen Merkmalen zu ordnen und mit spezifischen Begriffen zu charakterisieren. Es ist ein gedanklicher Prozess, der zum Ziel hat, von der einfachen Beobachtung einzelner Objekte zu abstrahieren und zu differenzierten Beobachtungen von Beziehungen vorzustossen¹¹⁸.

Aufgrund unserer Beobachtungen gelangen wir zum Schluss, dass Kontrolle und Revision keine funktionell und strukturell identischen Prozesse sind. Beide Prozesse untersuchen zwar dieselben betrieblichen Vorgänge. Ihre zugrunde liegenden Absichten und ihre Methoden des Vorgehens sind jedoch ebenso verschieden wie ihre Resultate. Währenddem die Kontrolle sich damit auseinandersetzt, Ziele anzu-

steuern und bereits Erreichtes zu messen, ist die Revision darauf ausgerichtet, jene Mechanismen zu untersuchen, mit welchen diese Ziele anvisiert werden. Während die Kontrolle so ausgebaut ist, dass jeder im Hinblick auf die Zielerreichung relevante Vorgang und Tatbestand aufgezeichnet wird, erfasst die Revision die Bestimmungsfaktoren dieser Vorgänge und Tatbestände. Und schliesslich beruht der Mechanismus der Kontrolle auf der Verbindung von Messresultat und Führungsautorität, der Mechanismus der Revision dagegen auf einer analytischen Beweisführung.

Diese unterschiedliche Natur von Kontrolle und Revision hat im Hinblick auf die Prüfungslehre und insbesondere auf eine Theorie der Internen Revision grosse Bedeutung. So wie aus der Theorie des Rechnungswesens keine fundamentalen Ideen über das Vorgehen des Prüfers beim Jahresabschluss gewonnen werden können¹¹⁹, so lassen sich auch aus der Kontrolltheorie keine spezifischen Aussagen über die Natur der Internen Revision ableiten. Damit ist allerdings nicht ausgeschlossen, dass Aussagen der Kontrolltheorie auch für die Interne Revision Gültigkeit haben. Dies ist überall dort der Fall, wo diese sich — wie im Falle des Informationsaspekts — auf gemeinsame Grundlagen abstützen.

119 Vgl. Mautz/Sharaf, S. 15.

3 Bestimmungsfaktoren für die Bildung einer internen Revisionsstelle

31 Die Verbreitung der Internen Revision in der Schweiz

31.1 Einleitung

Um die Verbreitung der Internen Revision zu erklären und die Notwendigkeit der Bildung einer solchen Stelle zu begründen, finden sich in der Literatur zahlreiche Betrachtungen und Abhandlungen. Fast alle gehen auf die hauptsächlichen Entwicklungsmerkmale moderner Unternehmungen ein¹:

- Wachstum der Unternehmungsgrösse und des Umfangs der Geschäftstätigkeit;
- Ausweitung der Geschäftstätigkeit über grössere Gebiete und breitere Märkte;
- Dezentralisation der Entscheidungsbefugnisse;
- Zusammenschlüsse von Unternehmungen unter einheitlicher Leitung, usw.

Diese Entwicklungen zeigen ihre Auswirkungen in der “Ferne der Leitung von den letzten mit der Durchführung der Funktionen beauftragten Organen”² und in der Unmöglichkeit, dass sich die leitenden Führungsgremien persönlich einen engen Einblick in das betriebliche Geschehen verschaffen können.

Andere Faktoren, welche gerade in jüngster Zeit vermehrt wieder als Argumente für eine Interne Revision angeführt werden, hängen mit den Risiken der Geschäftstätigkeit – Risiken politischer, wirtschaftlicher und sozialer Natur – und den unsicher gewordenen Zukunftserwartungen zusammen³. Die Interne Revision wird deshalb dazu eingesetzt, um Stand und Entwicklung der Unternehmung zu analysieren und dadurch besser in den Griff zu bekommen.

Andere Autoren erwähnen die zunehmende Verantwortung der Unternehmungsleitung gegenüber Kapitalgebern, Arbeiterschaft und Öffentlichkeit⁴. Die Interne Revision unterstützt die verantwortlichen Organe darin, das betriebliche Geschehen, den finanziellen Zustand der Unternehmung und ihrer Teile, sowie die Geschäftspraktiken der operativen Führung mit der gebotenen Sorgfalt zu überwachen.

Damit bietet sich bereits ein grosses Spektrum von Beweggründen an, welche für die Bildung einer internen Revisionsstelle sprechen. Um daraus im Einzelfall Beurteilungskriterien dafür ableiten zu können, ob eine solche Stelle aus der Sicht der Unternehmungsleitung wünschbar und bei den gegebenen betrieblichen Verhältnissen realisierbar ist, bedarf es jedoch einer Konkretisierung der Problemzusammenhänge. Dies soll in den folgenden Abschnitten zunächst auf empirischem und an-

1 Vgl. Brink/Cashin, S. 12 f.; Hofmann (1972), S. 13; Peemöller, S. 18.

2 Blohm (1957), S. 12.

3 Vgl. Potocnik Rudolf, Interne Revision heute, in: Zeitschrift Interne Revision, 11. Jg., 1976, Heft 1, S. 1–13; Inman Charles N., Internal Audit and the Recession, in: The Internal Auditor, Vol. 32, 1975, No. 3, S. 12–15.

4 Vgl. Peemöller, S. 18.

schliessend auf theoretischem Wege versucht werden, wobei jedoch auf Spezialfälle nur beschränkt eingetreten werden kann.

Im Sinne eines Einblicks in die schweizerischen Gegebenheiten wird hier zunächst anhand empirischer Ergebnisse untersucht, welche Verbreitung die Interne Revision in der schweizerischen Wirtschaft gefunden hat. Die Analyse basiert auf einer Auswahl der grössten Unternehmungen schweizerischen Ursprungs aus verschiedenen Branchen⁵. Die folgenden Auswertungen können – infolge der lückenhaften Auswahl und der unvollständigen Beteiligung – keine vollständigen Angaben machen, wieviele Unternehmungen zum Zeitpunkt der Umfrage (Stichtag 31.12.1977) über eine interne Revisionsstelle verfügten. Dagegen zeigen sie einige der Merkmale, welche diese Unternehmungen auszeichnen, und lassen damit Schlussfolgerungen zu, wo interne Revisionsstellen realisierbar sind.

Die Auswertung wird in den beiden folgenden Abschnitten getrennt nach Industrie-, Handels-, Transport- und Dienstleistungsunternehmungen (Gruppe 1) einerseits und nach Banken und Versicherungsunternehmungen (Gruppe 2) andererseits vorgenommen. Das Schwergewicht wird dabei auf die erste Gruppe gelegt, da aus dem dortigen Erhebungsmaterial bessere Rückschlüsse auf die hier angeschnittene Problemstellung gezogen werden können. Dennoch soll versucht werden, auch in der zweiten Gruppe einige Merkmale herauszuarbeiten.

31.2 Industrie-, Handels-, Transport- und Dienstleistungsunternehmungen

Mit der Erhebung sollte zunächst die Frage abgeklärt werden, ob der Internen Revision in diesen Branchen überhaupt eine mehr als bloss punktuelle Bedeutung zukommt. Unter einer internen Revisionsstelle wurde dabei eine Stelle verstanden, welche hauptsächlich mit Prüfungsaufgaben, vor allem im Bereich des Rechnungswesens, betraut ist.

Eine erste Übersicht zeigt, dass – zieht man die bescheidenen schweizerischen Grössenverhältnisse in Betracht – solche Stellen schon in sehr vielen Unternehmungen bereits bestehen und eine weitere Verbreitung für die Zukunft zu erwarten ist.

Wie bereits erwähnt, ist die Zahl der erfassten internen Revisionsstellen unvollständig. Dieser Umstand muss in den folgenden Auswertungen berücksichtigt werden. Er beeinträchtigt jedoch deren Aussagekraft grundsätzlich nicht.

⁵ Die Vorgehensweise und die Art der vom Verfasser vorgenommenen empirischen Erhebungen ist in Anhang A dieser Arbeit beschrieben.

	Industrie	Handel	Transport Dienstlei- stungen	Total
Befragte Unternehmungen	119	35	16	170
Beantwortet	83	26	9	118
Vollamtliche interne Revisionsstelle	29	13	8	50
Nebenamtliche interne Revisionsstelle	6	1	—	7
Interne Revisionsstelle ist vorgesehen oder wird erwogen	11	3	—	14
Interne Revisionsstelle kommt zurzeit nicht in Frage	37	9	1	47
	83	26	9	118

Abbildung 7: Übersicht über die Verbreitung der Internen Revision in der Schweiz – Gruppe 1⁶

Weitere Aufschlüsse darüber, wo interne Revisionsstellen bereits realisiert wurden oder als realisierbar betrachtet werden, ergeben sich aus einer Analyse nach der Grösse der Unternehmungen. Dazu wurden folgende Kriterien gewählt:

- a) weltweit erzielter, konsolidierter Jahresumsatz;
- b) Anzahl der fest beschäftigten Mitarbeiter weltweit.

Auf eine weitere Unterscheidung zwischen den einzelnen Branchen kann im folgenden verzichtet werden, da keine signifikanten Unterschiede in den Ergebnissen zu verzeichnen waren.

Anhand der Auswertungen kann festgestellt werden, dass die überwiegende Zahl grosser Unternehmungen über eine interne Revisionsstelle verfügt, dass aber – dies zeigen die Ausnahmen – keine Notwendigkeit besteht, eine solche Stelle zu bilden⁸. Demgegenüber zeigt sich, dass eine interne Revisionsstelle auch in kleineren Unternehmungen realisierbar ist. Dieser Umstand ist unseres Erachtens weitgehend darauf zurückzuführen, dass der interne Revisor auch mit anderen als Prüfungsaufgaben betraut werden kann, welche im Bereich seiner Kenntnisse und Fähigkeiten liegen⁹. Dadurch wird das Konzept gegenüber der Unternehmungsgrösse anpas-

6 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen; Stichtag 31.12.1977.

8 Die Alternativlösung einer grösseren Industrieunternehmung wird in Abschnitt 31.3 dieser Arbeit dargestellt.

9 Vgl. Abschnitt 42.1 dieser Arbeit.

	Konsolidierter Jahresumsatz – in Mio Fr.					Total
	über 1000	501 – 1000	251 – 500	151 – 250	100 – 150	
Befragte Unternehmen	28	13	39	45	45	170
Beantwortet	22	11	27	28	30	118
Vollamtliche interne Revisionsstelle	19	7	12	9	3	50
Nebenamtliche interne Revisionsstelle	–	1	3	1	2	7
Interne Revisionsstelle ist vorgesehen oder wird erwogen	–	1	3	6	4	14
Interne Revisionsstelle kommt zurzeit nicht in Frage	3 22	2 11	9 27	12 28	21 30	47 118

Abbildung 8: Verbreitung der Internen Revision nach dem konsolidierten Jahresumsatz⁷.

	Fest beschäftigte Mitarbeiter				Total
	über 10000	5001 – 10000	1000 – 5000	unter 1000	
Befragte Unternehmen	19	13	80	58	170
Beantwortet	15	11	55	37	118
Vollamtliche interne Revisionsstelle	13	9	20	8	50
Nebenamtliche interne Revisionsstelle	–	1	6	–	7
Interne Revisionsstelle ist vorgesehen oder wird erwogen	–	1	9	4	14
Interne Revisionsstelle kommt zurzeit nicht in Frage	2 15	– 11	20 55	25 37	47 118

Abbildung 9: Verbreitung der Internen Revision nach der Anzahl fest beschäftigter Mitarbeiter⁷.

⁷ Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmen; Stichtag 31.12.1977.

sungsfähig; die Grenzen von voll- und nebenamtlicher Prüfungstätigkeit sind fließend. Die Unternehmungsgrösse gibt daher nur einen groben Anhaltspunkt für die Bildung einer internen Revisionsstelle.

Als nächstes Kriterium wählen wir die räumliche Ausdehnung der Unternehmungstätigkeit. Sie wird hier gemessen anhand der Auslandstätigkeit, genauer:

- a) am prozentualen Anteil der im Ausland beschäftigten Mitarbeiter;
- b) an der Zahl der Betriebe (Tochter- und Schwestergesellschaften, Zweigwerke, Niederlassungen) im Ausland.

Es zeigt sich, dass die überwiegende Zahl derjenigen Unternehmungen, welche über keine interne Revisionsstelle verfügen, nicht oder nur in geringem Umfang im Ausland tätig sind. Bei den Unternehmungen mit interner Revisionsstelle dagegen ist vor allem unter den Industrieunternehmungen eine beachtliche Auslandstätigkeit festzustellen.

Noch deutlichere Resultate erzielt man, wenn man den globalen Dezentralisationsgrad berücksichtigt. Dieser wurde gemessen anhand der Zahl der Betriebe (Tochter- und Schwestergesellschaften, Zweigwerke, Niederlassungen), welche in einer Unternehmung bzw. in einem Konzern zusammengefasst sind. Die Unternehmungen mit interner Revisionsstelle setzen sich in der überwiegenden Zahl aus über 10 Betrieben zusammen, während in der Gruppe ohne Revisionsstelle eine ebenso deutliche Mehrzahl unter 10 Betrieben liegt.

Zusammenfassend lässt sich aus den Untersuchungsergebnissen folgern, dass in Industrie-, Handels-, Transport- und Dienstleistungsunternehmungen mit einem konsolidierten Jahresumsatz von 250 Mio. Franken und mit ca. 5000 fest beschäftigten Mitarbeitern mehrheitlich interne Revisionsstellen vorhanden sind. Im weiteren zeigt sich, dass der Dezentralisationsgrad – in den überwiegenden Fällen allerdings mit der Unternehmungsgrösse korrelierend – eine wichtige Rolle spielt; Unternehmungen mit über 10 Gliedereinheiten verfügen mehrheitlich über eine interne Revisionsstelle.

Damit lässt sich allerdings die Einsatzmöglichkeit von internen Revisionsstellen lediglich andeuten. Zum einen dürfen diejenigen Unternehmungen, welche trotz ansehnlicher Grösse und starkem Dezentralisationsgrad auch weiterhin ohne eine solche Stelle auszukommen glauben, nicht einfach übergangen werden. Zum anderen wäre es interessant, zu untersuchen, ob und wie sich die Überwachungsstruktur der Unternehmungen mit eigener Revisionsstelle von derjenigen der anderen Unternehmungen unterscheidet. Der folgende Abschnitt gibt einige empirische Feststellungen zu diesen beiden Aspekten wieder.

	Anteil der Beschäftigten im Ausland					Total
	0	1–20%	21–50%	über 50%	unbekannt	
Unternehmungen mit interner Revisionsstelle	14	11	12	19	1	57
Unternehmungen ohne interne Revisionsstelle	34	6	7	8	6	61
	<u>48</u>	<u>17</u>	<u>19</u>	<u>27</u>	<u>7</u>	<u>118</u>

Abbildung 10: Verbreitung der Internen Revision nach dem Anteil der Beschäftigten im Ausland¹⁰

	Zahl der Betriebe im Ausland					Total
	0	1–5	6–10	über 10	unbekannt	
Unternehmungen mit interner Revisionsstelle	14	11	10	21	1	57
Unternehmungen ohne interne Revisionsstelle	34	6	6	8	7	61
	<u>48</u>	<u>17</u>	<u>16</u>	<u>29</u>	<u>8</u>	<u>118</u>

Abbildung 11: Verbreitung der Internen Revision nach der Zahl der Betriebe im Ausland¹⁰

	Gesamtzahl der Betriebe					Total
	1–5	6–10	11–20	über 20	unbekannt	
Unternehmungen mit interner Revisionsstelle	4	9	15	28	1	57
Unternehmungen ohne interne Revisionsstelle	22	19	7	6	7	61
	<u>26</u>	<u>28</u>	<u>22</u>	<u>34</u>	<u>8</u>	<u>118</u>

Abbildung 12: Verbreitung der Internen Revision nach der gesamten Zahl der Betriebe¹⁰

¹⁰ Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen; Stichtag 31.12.1977.

31.3 Möglichkeiten der Verteilung von Prüfungsaufgaben

Die Existenz einer internen Revisionsstelle kann auch in mittleren, komplex strukturierten Konzernen nicht immer eine absolute Notwendigkeit sein. Eine grössere, international tätige Industrieunternehmung beispielsweise umschreibt ihr Revisionskonzept folgendermassen:

“Die Koordinationsstelle für die interne Revision ist im Konzernstab Finanz- und Rechnungswesen integriert. Der Stab umfasst ca. 10 Mitarbeiter, wovon:

Leitung:	1 Person
Sekretariat:	1,5 Personen
Controller:	6 Personen
Sachbearbeiter und Revisor Anlagevermögen des Konzerns:	1 Person

Es besteht keine eigentliche Stelle für die interne Revision. Die Koordinationsaufgabe wird wie folgt wahrgenommen:

Externer Revisor:

Er befasst sich mit der Prüfung der offiziellen Rechnungslegung der Konzerngesellschaft. Jede Tochtergesellschaft wird geprüft. Die Revisionsberichte werden in unserem Stab zentral gesammelt und ausgewertet. Sie geben den feed back für das Revisionsprogramm des folgenden Geschäftsjahres. Die externen Revisoren erhalten von unserem Stab jährlich Weisungen zur Programmstellung. Wir schauen immer wieder, dass auch Aufgaben der internen Revision in einem mehrjährigen Zyklus soweit als möglich dem externen Revisor delegiert werden.

Controller:

Auch der Controller übt Funktionen der internen Revision aus. Er orientiert sich über das Pflichtenheft des externen Revisors und prüft, ob dieses den Minimalforderungen der Konzernleitung inbezug auf den Revisionsumfang entspricht. Er hat das Recht, Vorschläge für die Durchführung von Zusatzrevisionen zuhanden des Geschäftsführers zu machen. Er wertet den Revisionsbericht der Konzerngesellschaft aus und kontrolliert oder veranlasst, je nach Fall, die Beseitigung der Mängel. Er prüft die Notwendigkeit von internen Revisionen ausserhalb der normalen Revisionstätigkeit und macht Vorschläge für deren Durchführung.

Sachbearbeiter und Revisor des Anlagevermögens:

Der Revisor Anlagevermögen ist nicht nur allein für Revisionsaufgaben zuständig. Er ist für die Führung der zentralen Anlagekartei des Konzerns verantwortlich. Eine wichtige Aufgabe ist für ihn aber die Revision der Anlagevermögen in den einzelnen Tochtergesellschaften. Zudem führt er in speziellen Fällen auch körperliche Prüfungen des Wareninventars durch.

Wir haben die Schaffung einer eigentlichen Revisionsstelle mehrmals erwogen, sind aber immer zu einem ablehnenden Entscheid gekommen. Wir glauben, dass die dezentrale Organisation (wie oben beschrieben) für unsere Verhältnisse geeigneter ist.”¹¹

Das Beispiel zeigt, dass Alternativen zur Bildung einer internen Revisionsstelle möglich und gangbar sind. Bei einem Entscheid für oder gegen die Bildung einer solchen Stelle müssen diese Alternativen allerdings klar herausgearbeitet werden, und es sind Kriterien zu finden, welche eine Beurteilung erlauben. Dies kann nur dadurch geschehen, dass die in einer Unternehmung anfallenden Prüfungsaufgaben aufgezeigt

¹¹ Zitiert aus den Unterlagen unserer empirischen Erhebung, mit freundlicher Genehmigung der betreffenden Gesellschaft.

und alternative Möglichkeiten zu deren Bewältigung ausgearbeitet werden. Die damit zusammenhängenden Fragen sind Gegenstand der theoretischen Ausführungen dieses Kapitels¹².

Auch in etwas anderem Zusammenhang muss auf die Möglichkeit der Internen Revision als Alternative zu dezentralisierten Prüfungskonzepten eingegangen werden. Die Vermutung liegt nahe, dass durch die Bildung einer internen Revisionsstelle andere betriebliche Stellen und Instanzen und – im Umfang der legalen Möglichkeiten – auch aussenstehende Sachverständige von Prüfungsaufgaben entlastet werden. Um diese These zu testen, wurden zwei grob umrissene Prüfungsgebiete untersucht:

- a) Durchführung regelmässiger Prüfungen hinsichtlich der Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung (Einhaltung gesetzlicher und statutarischer Vorschriften) und der Richtigkeit und Zweckmässigkeit der vom Rechnungswesen gelieferten Daten;
- b) Durchführung regelmässiger Prüfungen hinsichtlich der Funktionsfähigkeit und Zuverlässigkeit der im Rechnungswesen verwendeten Methoden und Verfahren, insbesondere des internen Kontrollsystems.

In der Untersuchung wurde differenziert zwischen Prüfungen in Betrieben in der Schweiz und solchen im Ausland. Angesichts der geringen Zahl der auswertbaren Ergebnisse, vor allem zu den Prüfungen im Ausland, ist den in den folgenden Tabellen enthaltenen Prozentzahlen mit Zurückhaltung zu begegnen.

12 Vgl. Abschnitte 32 bis 34 dieser Arbeit.

Gruppe	Unternehmungen mit interner Revisionsstelle		Unternehmungen ohne interne Revisionsstelle	
	Inland	Ausland	Inland	Ausland
Regelmässige Prüfung durch:				
Externe Sachverständige				
a) Kontrollstelle, unabhängige Büchersachverständige, gesetzliche Abschlussprüfer	100%	92%	100%	95%
b) andere externe Spezialisten	10%	13%	2%	16%
Interne Revision	71%	67%		—
Andere Personen des Unternehmens				
a) Mitglieder eines Stabes der Geschäftsleitung	13%	21%	6%	11%
b) Leitende Personen der Linienorganisation Finanzabteilung	10%	13%	24%	11%
c) Mitglieder eines Stabes der Finanzabteilung	13%	10%	12%	16%
Anzahl der ausgewerteten Antworten = 100%	48	39	50	19

Abbildung 13: Regelmässige Prüfung der Ordnungsmässigkeit, Richtigkeit und Zweckmässigkeit des Rechnungswesens¹³

Ein grober Vergleich zwischen den Unternehmungen mit und solchen ohne interne Revisionsstelle zeigt, dass sich eine generelle Entlastung anderer betrieblicher Stellen oder externer Sachverständiger von Prüfungsaufgaben auf dem Gebiet des Rechnungswesens nicht nachweisen lässt. Es sind höchstens punktuelle Verschiebungen in dieser Richtung festzustellen: So scheinen leitende Personen des Finanzbereichs weniger mit Prüfungen im Inland, Stabstellen des Finanzbereichs weniger mit Prüfungen im Ausland belastet zu sein, wenn eine interne Revisionsstelle vorhanden ist. Umgekehrt lässt sich feststellen, dass bei Stäben der Geschäftsleitung die Belastung mit Prüfungsaufgaben im Ausland dort grösser ist, wo eine interne Revisionsstelle existiert.

13 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen der Gruppe 1.

Gruppe	Unternehmungen mit interner Revisionsstelle		Unternehmungen ohne interne Revisionsstelle	
	Inland	Ausland	Inland	Ausland
Tätigkeitsgebiet				
Regelmässige Prüfung durch:				
Externe Sachverständige				
a) Kontrollstelle, unabhängige Büchersachverständige, gesetzliche Abschlussprüfer	67%	46%	70%	47%
b) Andere externe Spezialisten	8%	10%	2%	5%
Interne Revision	77%	72%	—	—
Andere Personen des Unternehmens				
a) Mitglieder eines Stabes der Geschäftsleitung	13%	21%	16%	21%
b) Leitende Personen der Linienorganisation Finanzabteilung	15%	15%	34%	21%
c) Mitglieder eines Stabes der Finanzabteilung	15%	18%	12%	32%
Anzahl der ausgewerteten Antworten = 100%	48	39	50	19

Abbildung 14: Regelmässige Prüfung der Funktionsfähigkeit und Zuverlässigkeit des internen Kontrollsystems¹⁴

Auch bei der Prüfung der internen Kontrolle bestätigt sich die These von der Entlastung anderer betrieblicher Stellen oder externer Sachverständiger nicht generell. Wiederum wird eine punktuelle Entlastung bei leitenden Personen und – soweit dies Prüfungen im Ausland betrifft – auch bei Stäben des Finanzbereichs sichtbar. Im Gegensatz dazu sind jedoch freiwillig beigezogene externe Sachverständige in Unternehmungen mit interner Revisionsstelle häufiger zu finden.

Obwohl sich die angeführten Auswertungen auf zwei spezifische Prüfungsgebiete beschränkten, glauben wir doch, zwei wesentliche Schlussfolgerungen für unser weiteres theoretisches Vorgehen in diesem Kapitel ziehen zu können:

14 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen der Gruppe 1.

1. Die Bildung einer internen Revisionsstelle bedeutet im konkreten Fall nicht eine generelle Zentralisierung der in einer Unternehmung bestehenden Prüfungsaufgaben und setzt damit auch keine grundlegende Änderung des bis dahin bestehenden Kontrollgefüges voraus. Es geht vielmehr darum, das Element "Interne Revision" sinnvoll mit den bestehenden Strukturen zu verbinden.
2. Bei der Bildung einer internen Revisionsstelle wird in der Praxis nicht "die Zuordnung der Prüfungsfunktion an eine betriebliche Stelle"¹⁵ vollzogen, sondern nur eine zweckmässige Umverteilung und Ergänzung der bestehenden Prüfungsaufgaben vorgenommen. Es bedarf daher genauerer Abklärungen, welche betrieblichen Stellen durch die Bildung einer internen Revisionsstelle entlastet werden sollen.

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass im Rahmen der betrieblichen Überwachungsstruktur die Abgrenzung zwischen kontrollierenden Tätigkeiten als Bestandteile des laufenden betrieblichen Geschehens und der Prüfungstätigkeit als übergeordnete Überwachung nicht immer eindeutig vorgenommen werden kann. Man denke beispielsweise an die Arbeit einer Konsolidierungsstelle, welche die wichtigsten Positionen der Einzelabschlüsse – trotzdem die Revision keine Beanstandungen ergab – noch einmal kritisch hinsichtlich Darstellung und Inhalt überprüft.

Denkbar ist auch, dass Prüfungen durch andere Stellen nicht parallel zur Tätigkeit der Internen Revision erfolgen, sondern dass die Arbeitsergebnisse der Internen Revision solche Prüfungen erst nach sich ziehen. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die verantwortliche Instanz selbst eine eingehendere Untersuchung einleitet, oder wenn zur Abklärung der aufgeworfenen Fragen Spezialisten zugezogen werden.

Schliesslich erinnern die Ergebnisse auch daran, wie wichtig eine Koordination und evtl. auch eine Zusammenarbeit zwischen der Internen Revision und denjenigen Stellen ist, welche für sich in Anspruch nehmen, ebenfalls Prüfungen durchzuführen. Ohne solche Vorkehrungen ist die Gefahr von Doppelspurigkeiten und Ineffizienzen in komplexen betrieblichen Überwachungsstrukturen gross.

31.4 Banken und Versicherungsunternehmen

Die Ergebnisse der in diesen Branchen gemachten Erhebungen können nicht in gleicher Weise ausgewertet werden wie in der zuerst behandelten Gruppe. Die Gründe dafür liegen einerseits im begrenzten Umfang der Erhebung, andererseits in branchenspezifischen Gegebenheiten, auf die stattdessen kurz eingetreten wird.

Die nachstehende Übersicht über die Ergebnisse der Erhebung zeigt eine sehr weite Verbreitung der Internen Revision in diesen Branchen. Diese ist auf verschiedene Ursachen zurückzuführen. Bei den Kantonalbanken liegt der Grund der weiten

	Kantonal- banken	Privat- banken	Versiche- rungen
Befragte Unternehmungen	28	22	30
Beantwortet	23	18	20
Interne Revisionsstelle vor- handen	20	18	15
Interne Revisionsstelle ist vorgesehen oder wird er- wogen	—	—	3
Interne Revisionsstelle kommt zurzeit nicht in Frage	$\frac{3}{23}$	$\frac{—}{18}$	$\frac{2}{20}$

Abbildung 15: Übersicht über die Verbreitung der Internen Revision – Gruppe 2¹⁶

Verbreitung darin, dass sie durch die Bildung einer sachkundigen internen Revisionsstelle von der bankengesetzlichen Vorschrift, die Jahresrechnung jedes Jahr durch eine ausserhalb des Unternehmens stehende Revisionsstelle prüfen zu lassen, befreit wird (Artikel 18, BG über die Banken und Sparkassen)¹⁷. Um diese Befreiung zu erlangen, muss die Bank allerdings der Eidgenössischen Bankenkommision gegenüber nachweisen können, dass ihre interne Revisionsstelle über die notwendige Sachkunde verfügt und von der Geschäftsführung unabhängig ist (Artikel 23, Abs. 2, BG).

16 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen; Stichtag 31.12.1977. Bei der Anfrage an Versicherungsunternehmen wurde – im Gegensatz zu den übrigen Branchen – auf die juristische und nicht auf die wirtschaftliche Selbständigkeit abgestellt.

17 Dies trifft auch auf jene Institute zu, welche als private Aktiengesellschaften errichtet wurden. Zur Frage der Rechtsform vgl. Stauffer P./Emch U., Das Schweizerische Bankgeschäft, 2. völlig neu bearbeitete Auflage, Thun 1972, S. 27 f.

Die Eidgenössische Bankenkommission hat sich auf dem privaten Bankensektor sehr nachdrücklich für die Bildung von internen Revisionsstellen eingesetzt. In einem Rundschreiben an die von ihr anerkannten externen Revisionsstellen¹⁸ forderte sie diese auf, überall dort auf die Einrichtung interner Revisionsstellen zu dringen, wo dies erforderlich erscheine, namentlich – mit Ausnahme von reinen Bodenkreditinstituten und Sparkassen – in Banken mit Zweigniederlassungen oder einer Bilanzsumme von mehr als 300 Millionen Franken. Diese Aufforderung wurde von der Schweizerischen Bankiervereinigung grundsätzlich unterstützt, allerdings mit dem Hinweis, dass die richtige Bezugsgrösse weitgehend von Art und Umfang der Geschäfte einer Bank und vom Stand ihrer internen Organisation abhängt¹⁹. Durch die besondere Natur des Bankgeschäftes und dessen volkswirtschaftliche Bedeutung haben die Überwachungsmassnahmen im Bankbetrieb sowohl aus der Sicht der verantwortlichen internen Instanzen als auch aus der Sicht externer Kontrollorgane mehr als bloss betriebswirtschaftliche Relevanz.

In der Versicherungsbranche bestehen insofern Parallelen zum Bankgeschäft, als auch diese von besonderem volkswirtschaftlichem Interesse und deshalb Gegenstand einer umfangreichen Gesetzgebung ist. Der Grund für die weite Verbreitung der Internen Revision dürfte hier jedoch nicht in einer Empfehlung des Eidgenössischen Versicherungsamtes (EVA) zu sehen sein. Dieses prüft selbst jährlich mindestens einmal die Register der Sicherungsfonds und die Deckung der darin verzeichneten Werte (Artikel 23, Verordnung über die Beaufsichtigung von privaten Versicherungsunternehmungen). Dagegen finden sich keine besonderen gesetzlichen Vorschriften bezüglich der Revision durch aussenstehende Sachverständige oder interne Revisionsstellen.

Die Bildung interner Revisionsstellen wird teilweise durch die genossenschaftliche Rechtsform verschiedener Versicherungsgesellschaften begünstigt. Auch konzessionierte Versicherungsgenossenschaften sind nicht verpflichtet, aussenstehende Sachverständige als Kontrollstelle zu bestimmen; für die Wahl einer Kontrollstelle bestehen keinerlei gesetzliche Einschränkungen (Artikel 906 OR). Die Kontrollstelle führt in der Regel selbst keine eingehenden Revisionen durch. Wie das Beispiel eines Revisionsberichtes²⁰ zeigt, stützt sie ihre Prüfung vor allem auf:

- Berichte der technischen Experten zur Prüfung des versicherungstechnischen Teils der Jahresrechnung;
- Berichte der durch eine Revisionsgesellschaft durchgeführten freiwilligen Prüfungen;
- Befund des Eidgenössischen Versicherungsamtes über seine Prüfung der Sicherungsfonds;
- Berichte ausländischer Revisionsfirmen über die Prüfung des Jahresabschlusses von Niederlassungen;

¹⁸ Eidgenössische Bankenkommission, Rundschreiben Nr. 29 vom 28.10.1970.

¹⁹ Vgl. Schweizerische Bankiervereinigung, Konzept und Aufbau der Internen Revision bei Banken, Dezember 1977, S. 4.

²⁰ Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt, Rechenschaftsbericht über das 119. Geschäftsjahr 1976, S. 19.

- Berichte der internen Revisionsstelle über die Prüfung bei Hauptsitz, Generalagenturen und Niederlassungen.

Die genossenschaftliche Kontrollstelle ist grundsätzlich frei, ihren Bericht zur Jahresrechnung auf Revisionen von aussenstehenden Sachverständigen oder der internen Revisionsstelle abzustützen. Sie wird dabei primär die interne Revisionsstelle mit der Vornahme von Prüfungen beauftragen. Die aktienrechtlich organisierten Versicherungsgesellschaften dagegen unterstehen der Prüfungspflicht durch unabhängige Büchersachverständige (Artikel 723 OR).

Auf die Einwirkungen der Branchenzugehörigkeit einer Unternehmung auf die Interne Revision und insbesondere auf die besonderen Einflussfaktoren des Bank- und Versicherungswesens werden wir nicht im Rahmen dieses Kapitels eingehen. Wenn neben kontroll- und überwachungstechnischen auch unternehmungspolitische Gründe für die Bildung einer solchen Stelle massgeblich sind, ändert dies an den hier zu besprechenden betriebswirtschaftlichen Zusammenhängen nichts. Eine Erörterung branchenmässiger Unterschiede wird deshalb erst in den Ausführungen zum Personalbestand solcher Stellen (Abschnitt 42.3) vorgenommen.

32 Überwachung der internen Kontrolle

32.1 Allgemeine Grundsätze der Unternehmungsführung

Unabhängig von den Leistungszielen der Unternehmung sind bei jeder betrieblichen Tätigkeit die folgenden, miteinander eng verflochtenen Grundsätze zu wahren:

- Schutz des Vermögens;
- Gewährleistung eines geordneten Geschäftsbetriebs und einer geregelten Geschäftsführung;
- Führung ordnungsmässiger Geschäftsbücher.

Die Fragen der Sicherheit des Vermögens der Unternehmung beziehen sich “auf alle betriebswirtschaftlichen Fragen schlechthin, da sie alle mit dem allgemeinen Ziel einer wirksamen Kontrolle durch die Geschäftsleitung und der Prosperität des Gesamtunternehmens eng verbunden sind”²¹. Im Bereich der Vermögenswerte können fehlerhafte Aufzeichnungen und unsorgfältige Verwahrung von Beständen, Ungenauigkeiten und Nachlässigkeiten in der Einbringung, unzweckmässige oder verschwenderische Verwendung oder Vermögensdelikte im Sinne des Strafgesetzbuches solche Verluste herbeiführen; im Bereich der Verbindlichkeiten werden sie vor allem verursacht durch das Eingehen von Verpflichtungen, welche nicht mit dem Interesse der Unternehmung im Einklang stehen oder ohne ausdrückliche Anweisung der Geschäftsleitung erfolgen²². Alle diese Umstände sind nicht Bestand-

21 Schulthess B., Funktionen der Verwaltung einer Aktiengesellschaft, Diss. Zürich 1967, S. 50 f.

22 Vgl. Brink/Cashin, S. 21 ff.

teile des Investitionsrisikos, welches im Einsatz des betrieblichen Kapitals begründet liegt, sondern sind Aspekte sorgfältiger Leitung und Abwicklung der betrieblichen Tätigkeiten.

Um die sorgfältige Leitung und Abwicklung der betrieblichen Tätigkeiten zu gewährleisten, aber auch, um sie im Sinne der unternehmungs- und bereichspolitischen Ziele beherrschen und lenken zu können, bedarf es eines bestimmten Ordnungsgefüges, welches festlegt, wie sich die betrieblichen Prozesse zu vollziehen haben²³. Dieses Ordnungsgefüge muss überall dort Anwendung finden, wo eine Vielzahl von Personen und Stellen an der Leitung und Durchführung beteiligt sind. Innerhalb der bestehenden Organisationsstruktur einer Unternehmung müssen deshalb auf allen Stufen Systeme vorhanden sein, welche das betriebliche Geschehen an jeder Stelle transparent machen und die Verlässlichkeit und Ordnungsmässigkeit der Funktionsabläufe in jeder Phase der Tätigkeit und der Entwicklung der Unternehmung garantieren²⁴.

Die Forderung nach Transparenz und Ordnungsmässigkeit des betrieblichen Geschehens findet ihre notwendige Ergänzung in der wahrheitsgetreuen Aufzeichnung von betrieblichen Vorgängen und Fakten. Dabei steht das extern orientierte Rechnungswesen im Vordergrund, das aus dieser Sicht und in Übereinstimmung mit ZÜND zutreffender als "dokumentarisches Rechnungswesen" bezeichnet werden sollte²⁵. Sein obligationenrechtlich festgelegter Zweck ist es, "die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie Ergebnisse für die einzelnen Geschäftsjahre festzustellen" (Artikel 957 OR). Auch hier bedarf es eines Systems von Regelungen und Vorschriften, damit die buchmässige Erfassung der zahlreichen verschiedenartigen Geschäftsvorfälle nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung gewährleistet ist.

Wenn hier von allgemeinen Grundsätzen die Rede ist, dann ist damit der Bezug angesprochen, den diese Grundsätze zur betrieblichen Tätigkeit und zu den betrieblichen Leistungsprozessen haben. Diese Grundsätze können nicht die Erreichung der unternehmungspolitischen Ziele gewährleisten, sondern sie bilden den Rahmen, innerhalb dessen sich das Streben nach den vorgegebenen Zielen abspielen darf. Auch lassen sie sich nicht mit dem unmittelbaren betrieblichen Geschehen in Beziehung bringen; ihre Gültigkeit muss vielmehr in allen betrieblichen Situationen und Bestrebungen gewährleistet sein. Sie bilden die Basis, auf der Planung, Disposition, Ausführung und Ergebniskontrolle beruhen.

23 Vgl. Gutenberg Erich (1955), Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band I, Die Produktion, 2. Auflage, Berlin/Göttingen/Heidelberg 1955, S. 165 ff.

24 Vgl. Sassmannshausen Günther, Interne Revision als Führungsunterstützung, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 1a, S. 67.

25 Vgl. Zünd (1973), S. 150. Als Gegenstück bezeichnet er das entscheidungsorientierte Rechnungswesen auch mit dem Adjektiv 'instrumental'.

32.2 Verantwortung für die Einhaltung dieser Grundsätze

Die Grundsätze des Vermögensschutzes, der Gewährleistung eines geordneten, nach anerkannten Grundsätzen geführten Geschäftsbetriebes und der Führung ordnungsmässiger Geschäftsbücher sind Bestandteile der sorgfältigen und getreuen Ausführung der übertragenen Geschäfte. Sorgfalts- und Treuepflicht sind im zweiten Teil des OR verankert und gelten in gleicher Weise sowohl für das Dienstvertrags-Verhältnis (Artikel 328 OR) als auch für das Auftrags-Verhältnis (Artikel 398 OR). Für das Mass der Sorgfalt sind neben den vertraglichen Vereinbarungen auch die fachliche und persönliche Qualifikation des Dienstpflichtigen bzw. des Beauftragten, wie sie sein Vertragspartner annehmen durfte, massgebend.

Die Sorgfalts- und Treuepflicht wird durch die Bestimmungen des Strafgesetzbuches zum Tatbestand der ungetreuen Geschäftsführung (Artikel 159 StGB) unterstützt. Dieser Tatbestand deckt nicht nur die vorsätzlich herbeigeführte Schädigung, sondern auch Verluste, welche aus Risiken entstanden sind, die vermeidbar gewesen wären, jedoch vom Dienstpflichtigen bzw. vom Beauftragten bewusst in Kauf genommen wurden (Eventualvorsatz). Daneben ist auch die ordnungswidrige Führung der Geschäftsbücher ein Tatbestand des Strafgesetzbuches (Artikel 325 StGB).

Diese Bestimmungen haben im Umfang der übertragenen Pflichten und Aufgaben für alle Personen Geltung, welche zur Ausübung der Geschäftstätigkeit in einem Unternehmen beschäftigt oder von diesem beigezogen werden.

Von Bedeutung sind in diesem Zusammenhang weiter die aktienrechtlichen Bestimmungen. In den im Artikel 722 OR niedergelegten allgemeinen Pflichten der Verwaltung sind die hier diskutierten Grundsätze explizit enthalten. Die Verwaltung hat unter anderem

- a) die Geschäfte der Gesellschaft mit aller Sorgfalt zu leiten;
- b) die für den Geschäftsbetrieb erforderlichen Reglemente aufzustellen und der Geschäftsleitung die nötigen Weisungen zu erteilen;
- c) die mit der Geschäftsführung und Vertretung Beauftragten im Hinblick auf die Beobachtung der Vorschriften der Gesetze, Statuten und allfälliger Reglemente zu überwachen;
- d) dafür zu sorgen, dass die notwendigen Geschäftsbücher regelmässig geführt werden.

Die Verantwortlichkeit der aktienrechtlichen Kontrollstelle erstreckt sich auf die Prüfung der Bücher und der Jahresrechnung (Artikel 728, Abs. 1, OR) sowie auf die Berichterstattung über allfällige bei der Ausführung ihres Auftrags wahrgenommene Mängel der Geschäftsführung und Verletzung gesetzlicher oder statutarischer Vorschriften (Artikel 729, Abs. 3, OR). Der Umfang dieser Verantwortlichkeit ist jedoch begrenzt:

- a) Der Jahresabschluss und die darin wiedergegebene Darstellung des Geschäftsergebnisses und der Vermögenslage hat lediglich den gesetzlichen Bewertungsvor-

schriften sowie allfälliger besonderer Vorschriften der Statuten zu entsprechen. Im Gegensatz beispielsweise zu den USA wird jedoch in der Schweiz nicht verlangt, dass diese Darstellung "true and fair" zu sein hat.

- b) Die Berichterstattungspflicht über allfällige Mängel der Geschäftsführung erfordert nur dort besondere Prüfungsvorkehrungen, wo eine sorgfältige und gewissenhafte Auftragsbefolgung dies als angezeigt erscheinen lässt.

In Artikel 754 OR werden dementsprechend strenge Haftungsbestimmungen festgelegt. Verwaltung, Geschäftsleitung und Kontrollstelle sind sowohl der Gesellschaft als auch den Aktionären und Gesellschaftsgläubigern "für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung der ihnen obliegenden Pflichten verursachen" und können dafür solidarisch haftbar gemacht werden²⁶.

Im Zusammenhang mit der juristischen Verantwortlichkeit ist die betriebswirtschaftliche Verantwortung zu untersuchen. Im Hinblick auf die einleitend erwähnten Artikel 328 und 398 OR, aber auch im Hinblick auf die im Aktienrecht ausdrücklich erwähnte Übertragbarkeit der Geschäftsführung und Vertretung (Artikel 717 OR), bedarf die Feststellung GUTENBERG's, dass "Verantwortung als solche grundsätzlich nicht übertragbar"²⁷ ist, einer Ergänzung. Durch die Übertragung einer Aufgabe und mit dem zu ihrer Erfüllung eingeräumten Handlungsspielraum erwächst der bediensteten oder beauftragten Person eine Verantwortung für ihr eigenes Handeln²⁸. Dem Dienstherrn bzw. dem Auftraggeber obliegt als unübertragbare Führungsverantwortung lediglich, den Aufgabenträger gewissenhaft auszuwählen und zu instruieren, dessen Handlungsspielraum den Anforderungen der Aufgabe und dessen Fähigkeiten entsprechend festzulegen, und die Ausführungstätigkeit mit der gebotenen Sorgfalt zu überwachen.

Die Handlungsverantwortung für die Führung und Abwicklung der Geschäfte kann somit in vollem Umfang der Geschäftsleitung übertragen werden. Ihre vorrangige Aufgabe ist es deshalb, gemäss den von der Verwaltung erlassenen Reglementen und Weisungen die betrieblichen Abläufe so zu gestalten und zu überwachen, dass die Einhaltung der hier diskutierten Grundsätze sichergestellt ist. Dazu bedient sie sich der Methoden und Verfahren der internen Kontrolle, welche – nach unserer eng gewählten funktionalen Begriffsbestimmung – ausschliesslich und in umfassender Weise den Prinzipien des Vermögensschutzes, der Einhaltung der Geschäftspolitik und der Genauigkeit und Zuverlässigkeit der Buchführungsangaben Geltung verschaffen sollen²⁹.

Im Rahmen der internen Kontrolle lässt sich die Verantwortung für die Einhaltung der hier aufgestellten Grundsätze auf alle an den betrieblichen Leistungsprozessen beteiligten Stellen und Instanzen übertragen. Damit alle Arbeiten lückenlos durch Kontrollen erfasst werden können, sind die Arbeitsschritte organisatorisch festzulegen und die Zuständigkeit und Verantwortung der beteiligten Stellen genau

26 Vgl. Schulthess, S. 50 f.

27 Gutenberg Erich (1962), Unternehmensführung, Organisation und Entscheidungen, Wiesbaden 1962, S. 107.

28 Vgl. Rühli, S. 125 ff.; Hardach (1967), S. 563 f.

29 Vgl. Abschnitt 22.4 dieser Arbeit.

abzugrenzen³⁰. Jeder Aufgabenträger muss verpflichtet werden:

- a) in seinem Zuständigkeitsbereich die betrieblichen Vorgänge an ihren kritischen Stellen planmässig und lückenlos zu kontrollieren (angeordnete persönliche Überwachung);
- b) in erforderlichem und zweckmässigem Umfang technische und organisatorische Massnahmen zu ergreifen und durchzusetzen, durch die alle vollzogenen Arbeiten zwangsläufig und gewissermassen automatisch erfasst werden, und sich auch die ausführenden Stellen selbst oder gegenseitig kontrollieren können (selbsttätige Sicherung)³¹.

Die selbsttätige Sicherung erweist sich dabei nicht nur aus der Sicht vermehrter Delegation von Handlungsverantwortung, sondern auch aus wirtschaftlichen Überlegungen als vielseitiges Führungsinstrument³².

32.3 Prüfung als übergeordnete persönliche Überwachung

Die persönliche Überwachung durch Vorgesetzte kann erfolgen aufgrund von Anordnungen und Kontrollvorschriften, somit als fester Bestandteil der systematisch in die Arbeitsprozesse eingebauten Kontrollen, oder aus freiem Ermessen des Vorgesetzten. Im ersten Falle der angeordneten persönlichen Überwachung nimmt die überwachende Instanz ihre Handlungsverantwortung in den laufenden Arbeitsprozessen wahr. Im zweiten Falle der freien persönlichen Überwachung³³ – oder in unserer Terminologie, da sie nicht mit dem laufenden betrieblichen Geschehen unmittelbar in Beziehung steht, der übergeordneten persönlichen Überwachung – steht dagegen die Führungsverantwortung im Mittelpunkt.

Zweck der übergeordneten Überwachung ist es nicht, in einzelne Arbeitsabläufe einzugreifen, sondern generell die Wirksamkeit und Zweckmässigkeit der in den Prozessen eingebauten Sicherungsmassnahmen zu beurteilen und sicherzustellen, dass die den untergebenen Stellen zugedachte Handlungsverantwortung wahrgenommen wird. Die im System der eingebauten Kontrollen auftretenden Schwächen, welche die Wirkung dieser Sicherungsmassnahmen beeinträchtigen, lassen sich in zwei Kategorien aufteilen:

a) Systembezogene Schwächen

Diese liegen dort vor, wo die getroffenen Massnahmen und die aufgestellten Verfahren nicht ausreichen, um die Einhaltung der mit der internen Kontrolle verfolgten Grundsätze zu gewährleisten. Dies kann beispielsweise darauf zurückzuführen sein, dass

- angewandte Hilfsmittel störungsanfällig sind;
- die getroffenen Regelungen den betrieblichen Gegebenheiten nicht mehr gerecht werden;
- die vorgesehenen Kontrollen nicht alle Fehlermöglichkeiten abdecken.

30 Vgl. Pougin, S. 50 ff.

31 Vgl. Schnider, S. 90 ff.

32 Zur Wirtschaftlichkeit selbsttätiger Kontrollen vgl. Schnider, S. 91 f.

33 Vgl. Schnider, S. 93 ff. und S. 108 ff.

In all diesen Fällen ist es den korrekt handelnden ausführenden Stellen nicht möglich, ihre Handlungsverantwortung voll wahrzunehmen.

b) *Mitarbeiterbezogene Schwächen*

Die vorgesehenen Sicherungsmassnahmen können ihren Zweck nur dann erfüllen, wenn sie konsequent und richtig angewendet werden, wenn also die mit der Ausführung dieser Kontrollen beauftragten Personen befähigt und willens sind, ihre Handlungsverantwortung wahrzunehmen. Dies setzt voraus, dass jeder Mitarbeiter in seinem Zuständigkeitsbereich

- Vorschriften und Anordnungen richtig versteht und überall, wo diese zutreffen, befolgt;
- technische Hilfsmittel richtig anwendet;
- innerhalb des zu kontrollierenden Arbeitsprozesses keine anderen als die ihm übertragenen Aufgaben wahrnimmt.

Die Gründe dafür, dass diese Voraussetzungen nicht überall erfüllt werden, sind sehr mannigfaltig: Überforderung, momentanes Versagen, Nachlässigkeit aus Gewöhnung, Konfrontation mit unbekannten Problemen, Loyalität etc.

Die übergeordnete Überwachungstätigkeit besteht im wesentlichen darin, die bestehenden Prozessabläufe und stichprobenweise einzelne Arbeiten oder Arbeitsschritte und deren Ergebnisse zu untersuchen³⁴. Generell ist jede Stelle mit Führungsverantwortung verpflichtet, diese Tätigkeit auszuüben, entsprechend dem Umfang der von ihr delegierten Aufgaben der internen Kontrolle. Sie ist, da sie der Führungsverantwortung entspringt, naturgemäss nicht an die untergebenen Linienstellen delegierbar; hingegen kann die Möglichkeit geprüft werden, diese an verschiedene am laufenden betrieblichen Geschehen nicht direkt beteiligte Stellen – so beispielsweise an eine interne Revisionsstelle – zu übertragen.

Es erscheint uns wichtig, im Zusammenhang mit der Bildung einer internen Revisionsstelle von einer Aufgabenübertragung und nicht etwa von einer – inhaltlich sehr viel spezifischeren – Delegation zu sprechen. In Anbetracht der breiten Streuung von Führungsverantwortung in der Realität kann es nicht nur darum gehen, durch Delegation eine einzelne Instanz zu entlasten; es muss auch die Möglichkeit in Betracht gezogen werden, gleichartige Tätigkeiten, welche von verschiedenen Stellen ausgeführt werden, in einer dafür spezialisierten Stelle zusammenzufassen. Gerade in bezug auf die interne Kontrolle und die unternehmungsweit gestreute Verantwortung für Vermögensschutz, ordnungsmässige Geschäftsabwicklung und wahrheitsgetreue Aufzeichnungen ist dies gerechtfertigt.

Um zu entscheiden, ob im Interesse einer wirksamen internen Kontrolle die damit verbundenen, übergeordneten persönlichen Überwachungsaufgaben einer internen Revisionsstelle übertragen werden sollen, sind besonders drei Fragen abzuklären:

1. Welche der übergeordneten Überwachungsaufgaben sind grundsätzlich übertragbar?
2. Bei welchen Instanzen besteht die Notwendigkeit, solche Aufgaben zu übertragen?
3. Wem sollen diese Aufgaben zweckmässigerweise übertragen werden?

³⁴ Vgl. dazu die kybernetisch orientierte Betrachtungsweise von Schnider, S. 103 f. und die speziell auf das Rechnungswesen bezogenen Ausführungen von Lutz (1966), S. 68 ff.

Die Beantwortung dieser Fragen hängt zweifellos von der Tätigkeit, Grösse und Struktur der Unternehmung ab. Deshalb können im folgenden lediglich Kriterien erarbeitet werden, die es bei der Beantwortung dieser Fragen zu beachten gilt.

32.4 Zur Übertragbarkeit übergeordneter Überwachungsaufgaben

Die Übertragung von Überwachungsaufgaben an Personen ausserhalb der Linie, insbesondere an Stabstellen, wird immer wieder kritisch beurteilt. So äussert sich z.B. STAERKLE wie folgt: "Setzt ein Chef Stabstellen für die Überwachung ein, so nützt dies entweder wenig, weil diese weder über die Autorität noch über die Machtmittel verfügen, oder die Kontrolle im Namen des Chefs wird als Bespitzelung und Schikane aufgefasst"³⁵. Diese Argumentation mag zutreffen im Falle einer generellen Überwachung des laufenden betrieblichen Geschehens. Doch schon dort, wo genau spezifizierte Ausführungsmerkmale, wie beispielsweise die Befolgung bestimmter Vorschriften oder die korrekte Bedienung und Wartung von Maschinen, Gegenstand der Überwachung sind, ist mit den von STAERKLE beschriebenen Folgen kaum zu rechnen. Vielmehr darf man erwarten, dass es der kontrollierenden Stabstelle dank ihrer Fachkenntnis und ihres klar umrissenen Auftrags ohne weiteres gelingt, die Anerkennung der kontrollierten Stellen zu finden.

Der Internen Revision dürften insbesondere dort keine Widerstände erwachsen, wo es um die Aufdeckung und die Behebung von systembezogenen Schwächen der internen Kontrolle geht. Hier ist das Interesse des Revisors weitgehend mit dem der geprüften Stellen identisch, da es sich um die Frage handelt, ob die bestehenden Systembedingungen es den ausführenden Stellen erlauben, ihre Handlungsverantwortung im Rahmen der internen Kontrolle wahrzunehmen. Voraussetzung ist lediglich, dass diesen die Bedeutung der internen Kontrolle bewusst ist.

Etwas differenzierter zu betrachten ist der Fall mitarbeiterbezogener Schwächen, wo es darum geht, den bestehenden Regelungen der internen Kontrolle Geltung und Nachachtung zu verschaffen. Zunächst liegt das Problem bei der Suche solcher Schwächen. Die Prüfung von Geschäftsvorfällen anhand der dokumentarischen Unterlagen und Aufzeichnungen genügt oftmals nicht, um die Einhaltung der Vorschriften und die richtige Durchführung der vorgesehenen Kontrollen festzustellen; der Revisor muss dann die betreffenden Stellen bei der Ausführung ihrer Kontrollarbeiten direkt beaufsichtigen. Auch einer solchen – stichprobenweisen – Beaufsichtigung bringt die Literatur keine Bedenken entgegen; unter der strikten Bedingung allerdings, dass der Revisor weder die festgestellten Abweichungen abschliessend beurteilt noch Entscheidungen oder Anordnungen über Korrekturmassnahmen trifft³⁶.

35 Staerkle Rolf, Stabstellen in der industriellen Unternehmung, Diss. Bern 1961, S. 143. Diese Aussage übernimmt auch Schnider, S. 111.

36 Vgl. Schnider, S. 113, und die dort angeführten Beispiele direkter Aufsicht.

Die Pflicht und Verantwortung für die Beseitigung sowohl system- als auch mitarbeiterbezogener Mängel verbleibt in jedem Falle den zuständigen Linienstellen. Dem internen Revisor kann lediglich die Aufgabe übertragen werden, diesen dazu Analysen, Gutachten, Empfehlungen und stichhaltige Erklärungen auszuarbeiten. Für die fachlich und zeitlich richtige sowie sorgfältige Erfüllung dieser Aufgabe trägt der interne Revisor die volle Verantwortung; er muss einstehen für die von ihm unterbreiteten Stellungnahmen, nicht jedoch für die darauf beruhenden Entscheidungen³⁷. Deshalb bedeutet die Bildung einer internen Revisionsstelle keine Entlastung der Linienstellen von ihrer Verantwortung für wirksame interne Kontrollen in ihrem Zuständigkeitsbereich. Sie werden lediglich darin unterstützt, ihre Verantwortung wirkungsvoll und effizient wahrzunehmen:

- a) durch fundierte Hinweise auf Problembereiche, in denen Entscheidungen notwendig sind;
- b) durch detaillierte Informationen zu diesen Problembereichen als Vorbereitung der Entscheidung;
- c) durch fachkundige Beratung bei der Entscheidungsfindung;
- d) durch Untersuchungen über die Ergebnisse der getroffenen Massnahmen.

32.5 Zur Notwendigkeit der Übertragung

Für den Entscheid, ob Überwachungsaufgaben im Bereich der internen Kontrollen einer spezialisierten Stelle übertragen werden sollen, sind drei eng miteinander verknüpfte Überlegungen massgebend:

- a) die Arbeitsbelastung der verantwortlichen Instanzen;
- b) die fachlichen Anforderungen, welche eine effiziente Ausübung der Überwachungstätigkeiten stellt;
- c) psychologische Faktoren, welche sich auf das Überwachungsergebnis auswirken.

Die Übertragung von Leitungsaufgaben ist nicht nur eine Möglichkeit, sondern überall dort Pflicht und Erfordernis, wo es gilt, Prioritäten zu setzen für "diejenigen 'echten' Entscheidungen und Dispositionen, die für den Bestand und die Zukunft des Unternehmens (für seine Finanz- und Ertragslage) von unmittelbarer Bedeutung sind und die nur aus dem Ganzen des Unternehmens heraus (aus der Kenntnis der Zusammenhänge) getroffen werden können"³⁸. Dies trifft sinngemäss und im Umfang der Zuständigkeit auch für die Bereichsleitungen zu.

Die Hauptlast für die Gewährleistung einer zuverlässigen internen Kontrolle konzentriert sich in der Regel auf die Verwaltung, welche Richtlinien und Weisungen zur Geschäftspolitik zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen hat, auf die

37 Zur Verantwortung der Stabstellen vgl. Rühli, S. 205.

38 Gutenberg (1962), S. 61. Vgl. dazu auch Hardach (1967), S. 562.

Geschäftsleitung, welche die Errichtung eines nach einheitlichen Grundsätzen erstellten lückenlosen Systems interner Kontrollen anzuordnen und zu kontrollieren hat, und auf den Leiter des Finanz- und Rechnungswesens, der die in seinem Zuständigkeitsbereich besonders zahlreichen und strengen Kontrollen durchsetzen muss. Aber auch in den operativen Bereichen sind, insbesondere bei den Aufschreibungen zur Erfassung der betrieblichen Vorgänge durch das Rechnungswesen, zahlreiche Kontrollen notwendig. Diese sind wiederum auch für den Leiter des Finanz- und Rechnungswesens von Bedeutung, ihre Durchsetzung liegt jedoch nicht mehr in seiner Zuständigkeit.

Um zu beurteilen, ob zur Unterstützung dieser Stellen die Bildung einer unternehmungseigenen Revisionsstelle gerechtfertigt ist, kann jedoch nicht allein vom Umfang der bisherigen Überwachungstätigkeit ausgegangen werden. Vor allem sind folgende Überlegungen von Bedeutung:

a) der zukünftige Umfang an internen Kontrollen

Dieser hängt sehr stark von den gewählten Ausführungsverfahren ab. Teurere, aber weniger fehleranfällige Verfahren vermindern den Kontrollaufwand und damit auch die Notwendigkeit, die bestehenden Kontrollsysteme zu überwachen³⁹.

b) die Möglichkeit von Lücken und Mängeln

Jede organisatorische, funktionelle oder personelle Änderung in den bestehenden Abläufen kann solche Lücken und Mängel hervorrufen und eine Anpassung der internen Kontrollen notwendig machen. Die bestehenden Kontrollsysteme müssen deshalb umso stärker überwacht werden, je schneller eine Unternehmung wächst, je öfter sie ihre Aufbaustruktur verändert, je häufiger der technische und organisatorische Rahmen der Arbeitsvollzüge dem Fortschritt und der Entwicklung angepasst werden muss und je schwieriger es für die ausführenden Stellen wird, ihre Handlungsverantwortung im Bereich der internen Kontrolle wahrzunehmen.

In enger Beziehung zur Unternehmungsentwicklung stehen die fachlichen Anforderungen an die Führungskräfte, welche übergeordnete Überwachungsaufgaben wahrzunehmen haben. Dazu sind zunächst eingehende Kenntnisse über die angewandten Ausführungsverfahren und die darin eingebauten Kontrollen notwendig. Zweifellos hat die stürmische technische Entwicklung vor allem auf den Gebieten des Informationswesens und der Datenverarbeitung zu einer Verunsicherung der Kader geführt und der Tendenz Vorschub geleistet, prozesstechnische Fragen durch Spezialisten betreuen zu lassen. Solche Tendenzen führen jedoch zu der sicher nicht idealen Situation, dass die Inhaber der Führungsverantwortung sowohl in der Ausarbeitung als auch in der Überwachung der Systeme von spezialisierten Stellen abhängig und zu einem eigenen Urteil nicht fähig sind. Die Bildung einer internen Revisionsstelle damit zu begründen, ist daher unseres Erachtens falsch und gefährlich.

39 Vgl. Kromschröder, S. 133.

Nicht die Fähigkeit zur Überwachung an sich, sondern die Fähigkeit, die damit verbundene Prüfungsarbeit effizient auszuführen, ist das Argument für die Übertragung solcher Aufgaben. Die Kenntnis der Methoden, wie solche Systeme wirkungsvoll und mit möglichst geringem Arbeitsaufwand analysiert werden können, darf Spezialisten überlassen werden; dies umso mehr, als nach unserer Ansicht⁴⁰ solche Analysen nicht mehr nur darin bestehen, "Soll" mit "Ist" zu vergleichen.

Neben dem methodischen Vorgehen haben auch psychologische Aspekte Einfluss auf das Ergebnis der Überwachungstätigkeit. Zwei Gesichtspunkte scheinen uns dabei bedeutungsvoll:

- a) die Möglichkeit, von den ausführenden Stellen Aussagen und Stellungnahmen zu der von ihnen ausgeübten Tätigkeit zu erhalten;
- b) die Möglichkeit, positiv auf das Arbeitsverhalten der ausführenden Stellen einzuwirken.

Die empirischen Untersuchungen, welche zur Frage der Beziehung zwischen Prüfer und Geprüften gemacht wurden, haben eindeutig gezeigt, dass bei der Prüfung der bestehenden Kontrollsysteme eine aktive Mitwirkung der Geprüften notwendig ist⁴¹. Die persönliche Begegnung wird umso wichtiger, je weniger die Überprüfung von Belegen, Beständen und anderen Prüfungsunterlagen zum Ziel führt. Sie gewinnt in der Prüfungslehre zusehends an Bedeutung⁴². Bei dieser Begegnung sind von Seiten des Geprüften ungeachtet davon, ob die Prüfung von einem Linienvorgesetzten oder einer "neutralen" Stelle vorgenommen wird, Widerstände zu erwarten. Diese beruhen einerseits darauf, dass die Prüfung darauf abzielt, Schwächen und Mängel aufzudecken und deshalb eine kritische Betrachtung der vom Geprüften verrichteten Arbeit erfordert. Auch bei vollem Verständnis für die Notwendigkeit solcher Prüfungen ist von Seiten des Geprüften mit emotionellen, mitwirkungsfeindlichen Reaktionen zu rechnen⁴³. Andererseits ist es die Skepsis gegenüber möglichen Veränderungen, welche dem Geprüften Nachteile bringen könnten, die dessen Haltung gegenüber Prüfungen negativ beeinflusst⁴⁴.

Ob die ausführenden Linienstellen eher bereit sind, an der Prüfung ihrer Arbeit mitzuwirken, wenn diese von Personen ausserhalb der Linie vorgenommen wird, lässt sich nicht generell sagen. Dies hängt im einzelnen Fall sehr vom individuellen Führungs- bzw. Prüfungsstil ab. Das immer wieder auftauchende Argument, dass "Aussenstehenden" ein offenes und aufschlussreiches Gespräch oftmals leichter falle und die Vorgesetzten-Untergebenen-Beziehung ein solches eher behindere⁴⁵, ist

40 Vgl. Abschnitt 22.3 dieser Arbeit.

41 Vgl. Institute of Internal Auditors (1972), S. 64.

42 Vgl. Kreikebaum Hartmut, Psychologische Aspekte der Revisionstätigkeit, in: Zeitschrift Interne Revision, 10. Jg., 1975, Heft 3, S. 130 ff.

43 'The basic nature of man seems to produce essentially emotional reactions to criticism, whatever the source; in any environment criticism brings about attitudes of defensiveness, fear, resentment and the development of antagonistic feelings toward the critic. Even when the auditee recognizes, on a rational level, the need for a review of his work ... and even if he may have requested the critical review himself, it is not easy for him to accept emotionally the disclosure he may have been at fault'. Institute of Internal Auditors (1972), S. 14.

44 Vgl. Institute of Internal Auditors (1972), S. 15 f.; Kreikebaum, S. 135 ff.

45 Vgl. Jucker Kurt, Was erwartet der Unternehmer von seinem Berater? in: Der Wirtschaftstreuhänder, 9. Jg., 1960, Heft 2, S. 71.

nicht nur einseitig, sondern weist auf Misstände in der Führung hin, welche auf keinen Fall ein gültiges Argument für die Bildung einer internen Revisionsstelle sein können.

Dass leitende Vorgesetzte durch ihre Überwachungstätigkeit persönlich Einfluss auf die unteren Stufen – und zwar nicht nur auf die unmittelbaren Untergebenen – ausüben, ist hingegen von unbestrittener Bedeutung für die wirkungsvolle Durchsetzung von internen Kontrollmassnahmen. Die pointiert formulierte Aussage SCHWARZE's weist darauf hin: "... man richtet sich nicht nach dem aus, was in Führungsgrundsätzen, Unternehmungsprinzipien, Personalrichtlinien usw. gesagt wird, sondern nach dem, was man aus dem Verhalten der Führungsspitze erkennen zu können glaubt"⁴⁶. In der von uns durchgeführten Umfrage zeigte sich jedoch, dass in der Praxis auch von der Tätigkeit der Internen Revision ein nachhaltiger Einfluss auf das Verhalten der im geprüften Bereich tätigen Mitarbeiter beobachtet wird, insbesondere in jenen Aspekten, welche mit der Befolgung von internen Kontrollmassnahmen zusammenhängen. Die Ergebnisse sind in Abbildung 16 dargestellt.

	Zahl der Antworten	gute Wirkung	geringe Wirkung	keine Wirkung
Bessere Beachtung der Arbeits- und Prozessvorschriften	44	37	5	2
Sorgfältigere Arbeits erledigung	44	29	14	1
Höhere Arbeitsleistung	44	5	21	15
Grösseres Interesse an der eigenen Arbeit	44	11	20	13
Andere Beobachtungen: – Erkennen der Zusammenhänge; vermehrte Rückfragen in Zweifelsfällen; Vorgesetzte werden zu vermehrten Kontrollen angeregt. – Gute Wirkung vor allem in 'Nicht-Finanzabteilungen', bei gut geschulten Revisoren, und wenn Verbesserungen vom Revisor registriert werden. – Die Wirkung ist von begrenzter Dauer.				

Abbildung 16: Wirkung einer durchgeführten Revision auf das Verhalten der Mitarbeiter⁴⁷

⁴⁶ Schwarze Hermann, Controlling. Ein Konzept neuzeitlicher Unternehmungsführung, München 1972, S. 165. Als 'Führungsspitze' betrachtet Schwarze dabei nicht die oberste Führung überhaupt, sondern die oberste vom Mitarbeiter wahrgenommene Instanz. Vgl. Schwarze, S. 173 ff.

⁴⁷ Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz. Sie gibt Eindrücke und Beobachtungen wieder, welche in den entsprechenden Unternehmungen gesammelt wurden.

Zusammenfassend zeigt sich, dass vor allem der Umfang der zukünftig als notwendig erachteten Prüfungsarbeiten und die prüfungstechnischen Kenntnisse, welche zur Durchführung benötigt werden, für die Übertragung übergeordneter Überwachungsaufgaben ausschlaggebend sind. Um dies zu beurteilen, müssen all jene struktur- und entwicklungsbedingten Faktoren untersucht werden, welche die Zuverlässigkeit der internen Kontrolle in der Zukunft beeinträchtigen können.

32.6 Alternativen der Übertragung

Zunächst gilt es, einige Erfordernisse an die übergeordnete Überwachung der internen Kontrolle kurz anzuführen, um damit ungünstige Lösungen schon zu Beginn ausschliessen zu können.

Die wichtigsten Anforderungen an die Struktur der internen Kontrolle sind: Einheitlichkeit, Lückenlosigkeit und unternehmungsweite Gültigkeit. Um dies zu verwirklichen, ist für die Prüfung ein sehr hohes Mass an Zentralisierung notwendig. Die notwendigen Massnahmen müssen zumindest zentral geplant und angeordnet und deren Ergebnisse zentral ausgewertet werden; höchstens die Durchführung der Prüfungshandlungen lässt sich auf verschiedene Stellen und Personen verteilen. Dezentrale Lösungen zur Prüfung der internen Kontrolle haben sich deshalb auf die Vergabe von Prüfungsaufträgen zu beschränken.

Bei der Vergabe dieser Aufträge ist weiter darauf zu achten, dass die Prinzipien der Funktionen- und Aufgabentrennung eingehalten werden. Die prüfenden Personen sollten weder für die Gestaltung noch für die Durchführung der zu prüfenden Kontrollen zuständig sein. Selbstverständlich müssen sie dennoch über ausreichende fachliche Kenntnisse verfügen.

In der Praxis dürften zwei Alternativen zur Internen Revision realisierbar sein⁴⁸:

- a) Die notwendigen Prüfungen werden von Mitarbeitern der Controllerteilung durchgeführt.
- b) Es werden Prüfungsaufträge an externe Sachverständige, insbesondere an die Externe Revision, vergeben.

Beide Alternativen scheinen uns von zu grundsätzlicher Natur, um nur unter dem Aspekt der Prüfung der internen Kontrolle behandelt und beurteilt zu werden. Dennoch sollen einige Argumente kurz besprochen werden, welche in diesem Zusammenhang oft zur Sprache kommen.

Die Controllerteilung hat in der Regel die Form einer Stabstelle. Sie ist normalerweise dem Bereich Finanz- und Rechnungswesen, in einzelnen Fällen auch direkt der Geschäftsleitung zugeordnet. Als Fachmann des instrumentalen Rechnungswesens übt der Controller eine sehr breite Beratungs- und Unterstützungstätig-

48 Vgl. Abschnitt 31.2 dieser Arbeit.

keit zugunsten der Unternehmensleitung und der operativen Bereiche aus⁴⁹. In dieser Stellung ist er zweifellos geeignet, die Unternehmensleitung und die Kader sowohl der operativen Bereiche als auch des Finanz- und Rechnungswesens in der Wahrnehmung ihrer Verantwortung für zuverlässige interne Kontrollen wirksam zu unterstützen.

Dennoch sind mit seiner eindeutigen Zugehörigkeit zum Bereich des Finanz- und Rechnungswesens Probleme verbunden. Soweit Prüfungen in diesem Bereich vorgenommen werden, sind die Einflüsse der indirekten Prozessabhängigkeit (Unterstellung unter den Leiter des Finanz- und Rechnungswesens) zu berücksichtigen. Diese erachten wir als nicht allzu schwerwiegend, da das Bewusstsein um die Bedeutung der internen Kontrolle unbestritten den Vorrang haben dürfte. Die eigentlichen Probleme stellen sich bei der Prüfung in den operativen Bereichen, wo Kosten- und Leistungsüberlegungen gegenüber den Aspekten der internen Kontrolle meist Vorrang geniessen. In der Beurteilung, welche Kontrollen erforderlich sind, ist der Finanzbereich nicht in der Position des unbeteiligten Dritten, sondern er ist selbst Interessenpartei, da diese Kontrollen für die richtige buchhalterische Erfassung der Vorgänge von ausserordentlicher Bedeutung sind. Hier liegen deshalb mögliche Konflikttherde, welche die Wirksamkeit solcher Prüfungen beeinträchtigen.

Bei der Tätigkeit der Externen Revision sind einmal die Prüfungen der internen Kontrolle im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung (Artikel 723 und 728, Abs. 1, OR) zu berücksichtigen. Gemäss der gesetzlichen Berichterstattungspflicht hat diese alle festgestellten Mängel im System der internen Kontrolle der Verwaltung zur Kenntnis zu bringen. Wie weit solche Mängel gefunden werden, hängt davon ab, ob, in welchem Umfang und nach welcher Methode Prüfungen der internen Kontrolle erfolgen. Zum Umfang der vorgenommenen Prüfungen äussert sich SCHNIDER wie folgt: "Es ist klar, dass in Ländern, in denen die Pflicht zur Beurteilung der Internen Kontrolle im Gesetz oder in einer Berufsordnung zwingend verankert ist — wie z.B. in den USA — die diesbezüglichen Untersuchungen sehr intensiv und weitreichend sein müssen. Weist dagegen die Berufsordnung oder das Gesetz — wie z.B. in Deutschland — nur darauf hin, dass die Interne Kontrolle beurteilt und berücksichtigt werden soll, oder fehlt gar wie in der Schweiz jeglicher Hinweis, wird der Prüfungsumfang durch andere Faktoren beeinflusst. Diese Faktoren sind u.a. Wirtschaftlichkeit der Prüfungsdurchführung, die berufliche Qualifikation des Prüfers, die Angst vor Verantwortlichkeitsklagen"⁵⁰.

Nach BOSSARD ist die interne Kontrolle sowohl Gegenstand der Abschlussprüfung als auch ein Mittel, um Art, Umfang und Tiefe der Prüfungshandlungen festzulegen. Der gesetzliche Jahresabschlussprüfer ist frei, "sachkundig und nach pflichtgemässen Ermessen nach Art und Umfang so viele Prüfungshandlungen vorzu-

49 Vgl. Schwarze, S. 32 f. Zu den Möglichkeiten der Unterstellung des Controllers vgl. Wieting, S. 71 ff.

50 Schnider, S. 144. Zur Verankerung in der Berufsordnung der von Schnider angeführten Länder vgl. American Institute of Certified Public Accountants (1973), § 320, S. 13–54; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, S. 917 f.

nehmen, bis seine Überzeugung von der Richtigkeit der Rechnungslegung begründet ist⁵¹. Er führt deshalb Prüfungen der internen Kontrolle durch, um:

- a) die formelle und materielle Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung auch auf indirektem Wege beurteilen zu können,⁵²
- b) über eine Grundlage zu verfügen, welche ihm erlaubt, Art, Umfang und Tiefe seiner Prüfungen sorgfältig und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bestimmen⁵³.

Die Prüfung der internen Kontrolle vermittelt ihm einen Einblick über das Zustandekommen dessen, was er in seinem Bericht bestätigen und z.T. erläutern soll.

Im Ermessen des Abschlussprüfers liegt es ebenfalls, jährlich eine geraffte Prüfung des ganzen Systems vorzunehmen oder turnusmässig einige ausgewählte Teilgebiete eingehend zu betrachten⁵⁴. Die zweite Variante findet insbesondere dort Anwendung, wo nicht nur prüfungstechnische Überlegungen, sondern auch die Beratung des Mandanten eine Rolle spielen.

Trotzdem kommt den Prüfungen des gesetzlichen Jahresabschlussprüfers nicht dieselbe Überwachungswirkung zu, weil sie eben primär im Hinblick auf Buchführung und Jahresabschluss vorgenommen werden. Die Überlegungen von LUTZ zur Bedeutung der Internen Revision verdeutlichen dies: "Ihre Aufsichtstätigkeit ist eine dauernde und fortlaufende. Während die Tätigkeit der Aussenrevision zur Hauptsache in der kritischen Würdigung von Rechnungsabschluss und Buchführung in der Rückschau besteht, kann die Innenrevision ihre Aufsicht im Sinne eigentlicher Kontrollen unmittelbar den Arbeitsvorgängen beordnen, oder, wenn sie wie die Aussenrevision die Prüfungshandlungen erst im nachhinein vornimmt, wird sie als ständig wirkende Institution ihre Arbeit gleichmässig über das ganze Jahr verteilen"⁵⁵. Die eigentliche Überwachungswirkung kommt erst zustande durch die Dauerhaftigkeit und das zielorientierte, auf die Erfordernisse der Geschäftsführung ausgerichtete Vorgehen. Aus unternehmungsexterner Sicht wird die Sicherung im Inneren der Organisation des Betriebs dadurch wesentlich verstärkt⁵⁶.

Grundsätzlich anders zu beurteilen ist dagegen der Beizug externer Sachverständiger zur Durchführung freiwilliger Prüfungen. Die Vergabe solcher Prüfungsaufträge kann sporadisch bei auftauchenden Problemen oder planmässig im Rahmen eines dezentralen internen Prüfungskonzepts⁵⁷ erfolgen; in beiden Fällen handelt es sich um eine gezielte, im zweiten Fall auch um eine dauernde Überwachungsmassnahme der Unternehmungsleitung.

Um beurteilen zu können, ob der Beizug externer Sachverständiger gegenüber

51 Bossard, S. 79.

52 Vgl. Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (1964), S. 27 f.

53 Giroud E./Dober W., Buch- und Bilanzprüfung in der Schweiz, Zürich 1962, S. 95 f.

54 Vgl. Schnider, S. 145 f.

55 Lutz (1966), S. 67.

56 Dies hat zur Folge, dass die Externe Revision ihren Prüfungsumfang einschränken kann. Empirische Untersuchungen in den USA bestätigen, dass dies in der Praxis auch der Fall ist. Vgl. Institute of Internal Auditors (1976), S. 16.

57 Vgl. Abschnitt 31.3 dieser Arbeit.

dem Einsatz von eigenem Revisionspersonal die günstigere und zweckmässige Lösung darstellt, muss es möglich sein, die Leistungsfähigkeit zu vergleichen. Angesichts der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten ist es sehr schwierig, im Planungsstadium die Leistungsfähigkeit einer internen Revisionsstelle zu prognostizieren. Der Erfolg eines internen Revisors hängt von zahlreichen nicht vorhersehbaren Faktoren ab. Wir beschränken uns deshalb im folgenden auf diejenigen Leistungsfaktoren, welche hinreichend genau prognostiziert werden können.

a) Aufgabenstellung

Aufträge an externe Fachkräfte müssen in der Regel inhaltlich genau festgelegt und abgegrenzt werden. Damit wird eine wichtige Phase der Prüfung – Problem- und Projektgestaltung – weitgehend vorweggenommen. Dies kann auf das Ergebnis allerdings auch positive Auswirkungen haben, indem man sich nicht ständig damit auseinandersetzt, das Gesamtproblem zu sehen, sondern sich auch einmal zufrieden gibt mit der Lösung einer Einzelaufgabe⁵⁸. Je umfangreicher und differenzierter die Überwachungsaufgaben sind, desto schwieriger wird es, den Einsatz externer Fachkräfte richtig zu planen.

b) Kenntnis der Unternehmung

Die Kenntnis der betrieblichen Teilbereiche, Funktionen und Tätigkeiten ist eine Voraussetzung für brauchbare Prüfungsergebnisse. Ein Überblick über Zusammenhänge und Prozessbeziehungen ist dabei ebenso wichtig wie eine Übersicht über die angewandten Methoden und Verfahren. In weiträumig operierenden Unternehmungen ist nur die Interne Revision in der Lage, sich diese Kenntnisse zu erwerben; der Wirkungsbereich des externen Revisors ist dagegen lokal begrenzt.

c) Fachwissen

Das Fachwissen einer internen Revisionsstelle ist der Unternehmungsleitung hinreichend bekannt; es lässt sich jedoch neuen Erfordernissen nur langsam anpassen. Von aussenstehenden Personen muss dagegen erwartet werden können, dass sie einen Auftrag nur dann entgegennehmen, wenn sie sich ihm fachlich gewachsen fühlen. Dagegen ist es durchaus möglich, dass über die Komplexität eines Problems falsche Vorstellungen bestehen. Die Gefahr von Fehlschlägen ist deshalb auch bei aussenstehenden Fachkräften vorhanden.

d) Erfahrung

Von aussenstehenden Fachkräften wird in jedem Fall ein breites Spektrum an Erfahrung erwartet. Sie werden bei ihrer Tätigkeit immer wieder mit neuartigen Problemen und Lösungsansätzen konfrontiert und geniessen Einblick in Unternehmungen mit unterschiedlicher Tätigkeit, Struktur, Ertragslage usw. Eng verbunden mit den Erfahrungen ist die Fähigkeit, neue Impulse zu vermitteln und

58 Vgl. Jucker, S. 70.

auf andersartige Problemlösungsmöglichkeiten hinzuweisen. Beim internen Revisor besteht ein anderer Erfahrungshintergrund. Er ist vor allem angereichert durch Vorkommnisse und Ereignisse in der Unternehmung, durch die Zusammenarbeit mit den betrieblichen Stellen und durch seine vielfach enge Beziehung zur Unternehmungsleitung. Die Vielseitigkeit dieser Erfahrungen hängt jedoch weitgehend von der Grösse und Diversifiziertheit der Unternehmung sowie von der regionalen Ausdehnung ab.

e) *Psychologische Einflüsse*

Die festgelegte Ordnung in einer Unternehmung ist teilweise mit emotionalen Elementen (Vertrautheit, Respekt, Vorliebe, Abneigung usw.) verbunden, denen auch der interne Revisor unterliegen kann. Der aussenstehende Sachverständige reagiert dagegen unvoreingenommen auf die von ihm vorgefundenen Gegebenheiten. Dies weckt das Interesse der Mitarbeiter und auch der leitenden Stellen, eigene Gedanken, Ideen und Einsichten mit denjenigen des Aussenstehenden zu konfrontieren, um sich darin bestätigen zu lassen⁵⁹. Dieser Vorteil kommt jedoch nur zur Geltung, wenn es dem Aussenstehenden seinerseits gelingt, sich in das vorherrschende Betriebsklima einzufühlen. Dies dürfte aber zweifellos dem internen Revisor leichter fallen.

33 Überwachung der betrieblichen Ergebniskontrolle

33.1 *Anforderungen an eine betriebliche Ergebniskontrolle*

In Abschnitt 22.2 dieser Arbeit haben wir gezeigt, dass die betriebliche Ergebniskontrolle in zunehmendem Masse auf die Steuerung des betrieblichen Geschehens ausgerichtet wird. Als oberstes und generelles Kriterium ergibt sich daraus das Erfordernis der Entscheidungsrelevanz. Die betrieblichen Vorgänge sind nach unternehmungspolitischen Gesichtspunkten zu erfassen und die gewonnenen Daten anschliessend für Entscheidungszwecke aufzubereiten. Entscheidungsrelevante Informationen können sowohl monetäre als auch nicht-monetäre Grössen sein.

Bei der hier zur Sprache kommenden Überwachung handelt es sich wiederum um eine übergeordnete Kontrolle. Im Zentrum steht die Prüfung der Zuverlässigkeit und Zweckmässigkeit des für die Ergebniskontrolle eingesetzten Instrumentariums.

Zuverlässigkeit und Zweckmässigkeit beziehen sich sowohl auf den Aufbau als auch auf die Arbeitsweise. Hinsichtlich des Aufbaus sind vor allem die folgenden Aspekte von Bedeutung:

- Die Ermittlung und Auswertung der Ergebnisse ist in den Grundzügen weniger

⁵⁹ Vgl. Jucker, S. 71.

ein Handwerk denn ein intellektueller Prozess und muss deshalb auf einem kohärenten System logischer Prinzipien beruhen⁶⁰.

- Die Ausgestaltung dieses Systems muss den praktischen Bedürfnissen und der wirtschaftlichen Vertretbarkeit Rechnung tragen.

Hinsichtlich der Arbeitsweise ist sicherzustellen, dass die gewünschten Informationen inhaltlich richtig, hinreichend genau und rechtzeitig zur Verfügung stehen.

Bei der Festlegung übergeordneter Überwachungsmassnahmen stellt sich die Frage, wie und in welchem Ausmass diese Forderungen sichergestellt werden können.

Wir konzentrieren unsere Ausführungen zunächst auf das Rechnungswesen, da dieses das eigentliche Rückgrat des Informationswesens bildet und selbst, analog zur internen Kontrolle, als ein nach einheitlichen Grundsätzen aufgebautes, unternehmensweit wirksames Kontrollsystem betrachtet werden kann⁶¹. Dabei werden wir zunächst die Fehlermöglichkeiten und die Fehleranfälligkeit etwas näher untersuchen, um nachher auf alternative Möglichkeiten der Übertragung von Prüfungsaufgaben einzugehen. Da auch das Berichtswesen sehr stark auf rechnerischen Auswertungen basiert, sind anschliessend nur noch einige Besonderheiten zu dessen Prüfung zu betrachten.

33.2 Fehlerquellen und ihre Überwachung

Es ist leicht einzusehen, dass aus fehlerhaften und unzuverlässigen Aufzeichnungen keine entscheidungsrelevanten Informationen gewonnen werden können und die Frage nach dem Informationsausmass ebenfalls hinfällig wird. Deshalb erscheint es zweckmässig, zunächst auf die Gewährleistung dieser ersten Forderung einzugehen. Dabei sind die Fehlerquellen zu ermitteln und geeignete Überwachungsmassnahmen zu finden, um diese Fehler auszuschalten. FAEHNDRICH unterscheidet folgende Arten wirtschaftlicher Fehler⁶²:

a) Einfache wirtschaftliche Fehler

Die falschen Rechenergebnisse beruhen auf Schreib- oder Rechenfehlern.

b) Qualifizierte Fehler

Die falschen Rechenergebnisse können zurückzuführen sein auf

- *Formfehler*: Die Verletzung von Formvorschriften beeinträchtigt Verständlichkeit oder Zuverlässigkeit der Ergebnisse.

60 Vgl. Glautier/Underdown, S. 25 ff.

61 Vgl. Hoffmann Friedrich, Das Rechnungswesen als Subsystem der Unternehmung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 41. Jg., 1971, S. 363–378.

62 Vgl. Faehndrich (1964), S. 290 f.

- *Verfahrensfehler*: Die zur Anwendung gelangenden Rechenverfahren entsprechen nicht den wirtschaftlichen Grundlagen.
- *Nominierungsfehler*: Aus falschen Begriffsbestimmungen entstehen unrichtige und unzweckmässige Zuordnungen.
- *Materialfehler*: Das der Rechnung zugrundeliegende Zahlenmaterial ist fehlerhaft.

Das Auftreten einfacher wirtschaftlicher Fehler und zum grossen Teil auch Form- und Materialfehler kann durch eine gut ausgebaute und zuverlässige interne Kontrolle bis zu einem gewissen Grad verhindert werden. Allerdings sind den Möglichkeiten der Verfahrenssicherung Grenzen gesetzt, welche bei der Beurteilung der Fehlermöglichkeit und der Fehleranfälligkeit von Informationsprozessen berücksichtigt werden müssen. Diese Grenzen sind sowohl technischer als auch wirtschaftlicher Natur. Anstelle teurer Ablaufkontrollen, welche eine hohe Präventivwirkung erzielen, können auch Überwachungsmassnahmen erwogen werden, um nachträglich die entstandenen Fehler aufzudecken und zu beseitigen⁶³. Diese Überwachungsmassnahmen liegen im Bereich der Buchprüfung. Da jede effiziente Buchprüfung eine Analyse der internen Kontrolle im Bereich der betrachteten Konten oder Funktionen notwendig macht, lassen sich die beiden Prüfungen – analog zum Vorgehen des externen Revisors – in einem einzigen Prüfungsprojekt integrieren⁶⁴. Das notwendige Ausmass von Buchprüfungen wird wiederum durch den Zustand der internen Kontrolle bestimmt, so dass sich gegenüber den im vorangehenden Teil dieses Kapitels beschriebenen Zusammenhängen keine grundsätzlich neuen Aspekte ergeben.

Schwieriger dagegen ist die Ausschaltung von Verfahrens- und Nominierungsfehlern sowie von Materialfehlern, welche auf unkorrekter Bewertung von Beständen oder Geschäftsvorfällen beruhen. Solche Fehler werden nicht durch ein Versagen der Informationsabläufe und der darin eingebauten Kontrollen hervorgerufen, sondern sind die Folge von unzweckmässigen Strukturen der verwendeten Rechenmodelle. FAEHNDRICH gliedert die Fehlerquellen formal wie folgt⁶⁵:

a) Logische Fehlerquellen

Logische Fehlerquellen liegen in der Verletzung vorgegebener Normen:

- *Richtigkeit*: Eine Rechnung genügt ihrem Zweck nicht, da sie gegenüber dem technisch richtigen Lösungsweg Mängel und Abweichungen aufweist;
- *Genauigkeit*: Die gemachten Aussagen vermögen reale Sachverhalte nicht mit der verlangten Exaktheit wiederzugeben.

63 Vgl. Kromschröder, S. 132.

64 Vgl. Mitchell Albert R./Smith J.H., Internal Audit Integration and Specialization, in: The Internal Auditor, Vol. 26, 1969, No. 3, S. 48 ff.

65 Vgl. Faehndrich (1964), S. 291 f. Eine materielle Analyse möglicher Fehler im instrumentalen Rechnungswesen gibt Faehndrich Henner (1962), Fehlerquellen in der Kostenrechnung, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 11. Jg., 1962, Heft 6, S. 129–133.

b) Genetische Fehlerquellen

Genetische Fehlerquellen liegen in verschiedenen Tatbeständen begründet, welche sich negativ auf das Rechenergebnis auswirken. Es kann einmal zwischen Tatbeständen unterschieden werden, welche dem Rechenmodell selbst innewohnen (*endogene* Faktoren) und solchen, welche in der Umwelt begründet liegen (*exogene* Faktoren). Im weiteren müssen diese Tatbestände daraufhin untersucht werden, ob sie nur *situationsbedingt* eingetreten sind, oder ob sie einen *konstitutiven* Bestandteil des vorliegenden Rechenmodells darstellen. Dadurch gelangt man zur formalen Gliederung in Abbildung 17.

	endogene Faktoren	exogene Faktoren
konstitutive Faktoren	im Wesen des Rechenmodells begründete Fehlerquellen, z.B. Fixkostenanteile	in strukturellen Betriebsmerkmalen begründete Fehlerquellen, z.B. Unternehmungsgrösse
situationsbedingte Faktoren	in der realen Ausgestaltung begründete Fehlerquellen, z.B. Kontenabgrenzungen	in der konkreten wirtschaftlichen Situation begründete Fehlerquellen, z.B. Inflation

Abbildung 17: Genetische Fehlerquellen nach Faehndrich⁶⁶

Die Bedeutung der hier betrachteten Fehler ist im Hinblick auf die Verwendung des Rechenergebnisses als Entscheidungsgrundlage sehr viel fundamentaler, da sie in der Systematik der Informationsverarbeitung begründet liegen. Zur Beurteilung solcher Fehler sind eingehende Kenntnisse des Zwecks und der Methoden der Rechnung sowie auch der Bedingungen für deren Anwendbarkeit notwendig. Die mathematische Korrektheit allein, obwohl oft als zuverlässiges Zeichen der Richtigkeit angesehen, genügt nicht.

Bei der Bemessung der zu treffenden Überwachungsmassnahmen ist jedoch zu berücksichtigen, dass sich die Bedeutung eines Fehlers meist umgekehrt proportional zu seiner Häufigkeit verhält. Im Falle der im Rahmen des betrieblichen Control-Instrumentariums regelmässig erstellten Rechnungen⁶⁷ kann es angezeigt sein, aufgrund der Fehlerhäufigkeit die zugrundeliegenden Aufzeichnungen mehrmals im Jahr zu prüfen, währenddem eine Untersuchung der gewählten Rechenmethode nur dann notwendig erscheint, wenn sich einzelne Elemente der Entscheidungssituation verändern.

⁶⁶ Quelle: Faehndrich (1964), S. 292.

⁶⁷ Einen guten Überblick über die möglichen Rechnungsarten des instrumentalen Rechnungswesens gibt Erhart Helmut, Das 'Control-Equipment' der Kostenrechnung, in: KRP, Kostenrechnungspraxis. Zeitschrift für Betriebsabrechnung, Kostenrechnung und Kostenplanung, Nr. 6, Dezember 1977, S. 269–276.

Handelt es sich dagegen um Spezialrechnungen, wie z.B. einer Wirtschaftlichkeitsrechnung für ein beantragtes Investitionsprojekt, so sind in jedem Falle nicht nur die verwendeten Daten und deren Aufrechnung, sondern auch die Rechenmethode zu prüfen. Dies ist Aufgabe der entscheidenden Instanz und kann von dieser an eine beliebige, gegenüber dem Projekt neutral eingestellte Person übertragen werden, welche über die notwendigen betriebswirtschaftlichen (nicht notwendigerweise dagegen über prüfungstechnische) Kenntnisse verfügt.

Währenddem die Gewährleistung richtiger und zuverlässiger Informationen sich vor allem als Überwachungsproblem stellt, ist die Frage nach dem wirtschaftlich vertretbaren Umfang und der Entscheidungsrelevanz der Informationen vor allem ein Gestaltungsproblem. Die Grundlagen dafür sind einerseits die Informationsbedürfnisse des Empfängers, andererseits die technischen und organisatorischen Möglichkeiten, diese Informationen auf wirtschaftliche Art zu gewinnen. Die Gestaltungsaufgabe muss vom Controller in enger Zusammenarbeit mit den betreffenden operativen Bereichen gelöst werden. Es ist jedoch von Vorteil, die einmal getroffenen Lösungen periodisch von unbeteiligten Stellen überprüfen zu lassen. Zwar gewährleistet die Zusammenarbeit von operativer Führung und Controller in der Regel, dass alle entscheidungsrelevanten Informationen in die Lösung eingeschlossen werden; um jedoch die Wirtschaftlichkeit der getroffenen Lösung zu beurteilen, ist eine Betrachtung des gesamten Informationsprozesses – Datenerfassung, -verarbeitung und Informationsausgabe – notwendig. In der folgenden Tabelle sind einige Elemente zusammengefasst, in denen Ursachen für Unwirtschaftlichkeiten liegen können.

Datenerfassung:	Zeitlicher Bezug, Lieferant, Menge und Häufigkeit, Erfassungszeitpunkt
Datenverarbeitung:	Methoden, Hilfsmittel, Zeit- und Personalaufwand
Informationsausgabe:	Inhalt, Darstellung, zeitlicher Bezug, Empfänger, Verwendungszweck, Menge und Häufigkeit, Bedarfszeitpunkt

Abbildung 18: Mögliche Quellen für Unwirtschaftlichkeiten im Rechnungswesen

Im Gegensatz zur Richtigkeit sind unzweckmässige und unwirtschaftlich erarbeitete Informationen nicht unbedingt als falsche Entscheidungsgrundlagen zu betrachten. Gerade deshalb ist die Gefahr gross, dass bestehende Ineffizienzen durch routinemässige Buchprüfungen nicht erkannt werden. Die Prüfung des Rechnungswesens muss sich daher auch mit den Informationsbeziehungen und Informationswegen, mit der Bereitstellung, Erhaltung und Sicherung von Informationen auseinandersetzen. Informationen sind nicht nur als aufbereitete Daten, sondern vor allem als zweckgerichtetes Wissen zu betrachten⁶⁸.

68 Vgl. Peemöller, S. 91 ff.

33.3 Zur Bedeutung der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung

Die gesetzlichen Jahresabschlussprüfungen sind dem Weisungsrecht der Unternehmensleitung entzogen⁶⁹. Sie bilden im Bereich der Buchprüfung kein gestaltbares Überwachungsinstrument; "sie sind Überwachung, aber keine unternehmerische Überwachung, auch wenn sie in sich unternehmerisch aufgezogen sind"⁷⁰. Das schliesst jedoch ein Interesse der Unternehmung und ihrer Leitung an den Ergebnissen dieser Prüfungen nicht aus. Sie können insbesondere im Finanzbereich als Grundlage für Entscheidungen herangezogen werden⁷¹. In seiner Untersuchung über den Einfluss externer Revisionen auf unternehmungspolitische Entscheidungen – wobei leider nicht zwischen Pflichtprüfungen und freiwilligen Prüfungen unterschieden wird – stellt SELCHERT zusammenfassend fest: "Der Schwerpunkt des Einflusses externer Revisionen auf Entscheidungen in der Betriebswirtschaft liegt beim Auslösen von Entscheidungsprozessen und bei der Bestimmung der Entscheidungsaufgabe. Hier wirkt sich insbesondere die 'neutrale' Stellung des Revisors aus. Mit Fortschreiten des Entscheidungsprozesses über die Phasen der Konkretisierung des Entscheidungsfeldes und der Analyse von alternativen Wirkungen nimmt die Einflussmöglichkeit ab"⁷².

Für die Bedeutung von gesetzlichen Prüfungen hinsichtlich einer zuverlässigen und wirksamen betrieblichen Ergebniskontrolle sind unseres Erachtens drei Kriterien ausschlaggebend:

- a) Wie eng ist der Prüfungsgegenstand – die dokumentarische Rechnungslegung und der darauf beruhende, auf externe Informationsbedürfnisse ausgerichtete Jahresabschluss – mit der betrieblichen Ergebniskontrolle verbunden?
- b) Wie weit stimmen die angewandten Prüfungsnormen – gesetzliche Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften und allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze – mit den entscheidungsorientierten Beurteilungskriterien der Unternehmensführung überein?
- c) Wie weit kommen Prüfungszeitpunkt, Prüfungsumfang und Prüfungstiefe den Informationsbedürfnissen der verantwortlichen Instanzen entgegen?

In Bezug auf die schweizerische Buchführungs- und Bilanzierungspraxis müssen dazu einige Vorbehalte angebracht werden. Erfolgsrechnung und Jahresbilanz sind zwar nach der obligationenrechtlichen Norm "vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen, damit die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten" (Artikel 959 OR). Die an derselben Stelle erwähnten allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze und die aktienrecht-

69 Es ist zu beachten, dass neben der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung andere gesetzliche Pflichtprüfungen bestehen; da diese jedoch Sonderprüfungen darstellen, werden sie hier nicht in die Betrachtung einbezogen. Dasselbe gilt für Prüfungen, welche von der Generalversammlung beschlossen werden können.

70 Ballmann (1967), S. 25.

71 Vgl. Zünd (1973), S. 151 und dort angeführte Literatur.

72 Selchert Friedrich W. (1970), Bedeutung externer Revisionen für Entscheidungen in der Betriebswirtschaft, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 22. Jg., 1970, S. 564.

lichen Bewertungsvorschriften (Artikel 662 ff. OR) reduzieren diese Norm jedoch dahingehend, dass von der wirtschaftlichen Lage lediglich kein zu günstiges Bild entworfen werden darf. Das Instrument der stillen Reserven ermöglicht es der Unternehmensleitung, unter Beachtung des Prinzips der Bilanzvorsicht Vermögenslage und Geschäftsergebnis nach eigenen unternehmungs- und finanzpolitischen Grundsätzen darzustellen.

Die Verwaltung ist allerdings verpflichtet, der Kontrollstelle Auskunft über Bestand und Veränderung der stillen Reserven zu erteilen (Artikel 728, Abs. 2, OR). Diese erhält dadurch Einblick in die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten und ist in der Lage, sich ein Bild über das erarbeitete Gesamtergebnis zu machen. Die betriebliche Ergebniskontrolle beschränkt sich jedoch nicht auf eine finanzielle Gesamtschau, sondern beinhaltet eine spezifische Betrachtung einzelner Funktionen, Verantwortungsbereiche, Produkte, Märkte usw. Je spezifischer der Bezug der Ergebnisinformation, desto besser eignet sie sich als Grundlage für betriebliche Entscheidungen. Daneben darf nicht vergessen werden, dass für Ergebnisanalysen im Bereich von Produktivität und Wirtschaftlichkeit auch nicht-finanzielle Informationen eine ausschlaggebende Rolle spielen.

Wenn hier von einer finanziellen Gesamtschau die Rede ist, mit der sich die Kontrollstelle vorab beschäftigt, dann ist zu beachten, dass in der Schweiz keine Vorschrift besteht, nach der verbundene Unternehmungen einen der wirtschaftlichen Struktur entsprechenden konsolidierten Abschluss zu erstellen haben. Wenn ein Konzern eine solche Rechnung veröffentlicht, dann hat er sich zwar an die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und Bilanzierung zu halten, eine Prüfungspflicht ist damit allerdings nicht verbunden. Prüfungen von Konzernabschlüssen durch unabhängige Revisoren sind in der Schweiz noch immer selten und richten sich in ihrem Umfang nach den im Einzelfall getroffenen Vereinbarungen⁷³.

Ungeachtet dessen, ob und in welchem Umfang im Einzelfall eine konsolidierte Jahresrechnung erstellt wird, darf sich die Kontrollstelle nicht auf die Jahresabschlüsse der einzelnen Konzerngesellschaften beschränken. Um beurteilen zu können, ob die Darstellung der finanziellen Lage und des wirtschaftlichen Ergebnisses den gesetzlichen Vorschriften und der Situation des Konzerns gerecht wird, muss sie über den Rahmen der juristischen Person hinaus die ökonomischen Zusammenhänge und die finanzielle Verflechtung berücksichtigen. BOSSARD legt diesen Sachverhalt wie folgt dar: "Die Kontrollstelle kann von Gesetzes wegen von keinem Mandanten die Erstellung einer konsolidierten Bilanz verlangen. Benötigt sie für Prüfungszwecke eine konsolidierte Rechnung, so muss sie diese gegebenenfalls im erforderlichen Umfange selbst erstellen. Das dürfte sich bei der Prüfung jener Gruppe verbundener Unternehmungen, die selber nicht konsolidieren, aufdrängen"⁷⁴.

73 Vgl. Zogg Hans, Der Konzernabschluss in der Schweiz. Die Konsolidierungspraxis schweizerischer Konzerne unter Berücksichtigung der internationalen Konzernrechnungslegung. Winterthur 1978, S. 284 und dort angeführte empirische Untersuchung.

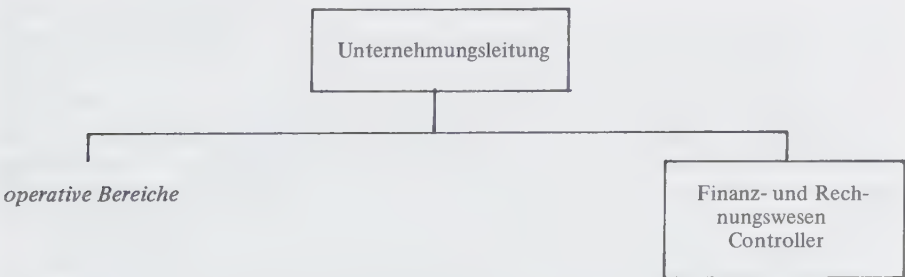
74 Bossard Ernst (1976), Die Organhaftung der Kontrollstelle aus Aktien- und Bankrecht, in: Der Schweizer Treuhänder, 50. Jg., 1976, S. 6.

Die Aussagekraft der extern orientierten Rechnungslegung wird auch in einem weiteren, grundsätzlicheren Sinn angefochten. In der anglo-amerikanischen Praxis, in der die Probleme der Konsolidierung weitgehend gelöst und die Möglichkeiten der Bildung von stillen Reserven sehr beschränkt sind, setzt die Kritik ein bei der Anwendung des Prinzips der historischen Kosten. Nach diesem Prinzip haben alle Vermögenstransaktionen und alle Geschäftsvorgänge zu den im Zeitpunkt der Abwicklung gültigen Wertansätzen in die Bücher einzugehen. Die historische Betrachtungsweise erlaubt zwar eine eindeutige, objektive und genaue Darstellung des wirtschaftlichen Ergebnisses, liefert jedoch keine geeigneten Grundlagen, um die Effizienz der betrieblichen Tätigkeit zu beurteilen. Die Interpretation der ermittelten Betriebsergebnisse ist mit zahlreichen Unbekannten und Zufälligkeiten belastet und kommt in vielen Fällen zu spät, um als Entscheidungsgrundlage zu dienen⁷⁵. Gerade in diesen Ländern wird deshalb eine klare Trennung zwischen "financial accounting" einerseits und "cost" und "decision accounting" andererseits gemacht.

Dem kann entgegengehalten werden, dass zwar historische Kosten bzw. "Ist"-Kosten für sich allein einen beschränkten Aussagewert haben, dass sie aber naturgemäss einen unentbehrlichen Bestandteil jeder Kosten- und Ergebniskontrolle, namentlich der Standardkosten-Rechnung bilden. Ohne zuverlässige historische Aufzeichnungen ist eine Kontrolle im betrieblichen und im finanziellen Bereich nicht denkbar. Zusätzlich ist es natürlich erforderlich, geeignete Beurteilungsgrößen zu entwickeln und Abweichungen richtig zu interpretieren; dies darf jedoch nicht zu einer Vernachlässigung der "Ist"-Werte führen.

33.4 Alternativen bei zentralem Rechnungswesen

Um die Möglichkeiten der Verteilung von Prüfungsaufgaben im Bereich des betrieblichen Rechnungswesens erörtern zu können, ist es notwendig, nach dessen Aufbaustruktur zu differenzieren. Wir betrachten zunächst den einfachen Fall eines unternehmungsweiten zentralen Rechnungswesens und einer ebenfalls zentralisierten Controller-Organisation.



⁷⁵ 'Since decision theory is oriented to the future, accounting information should be focused

Der Controller ist hier verantwortlich dafür, dass der Unternehmensleitung und den Leitern der Kostenstellen fristgerechte und zuverlässige Informationen für ihre Dispositionen zur Verfügung stehen. Er hat die Aufgabe, zu diesem Zweck ein auf betriebswirtschaftlichen Grundsätzen beruhendes und den betrieblichen Gegebenheiten Rechnung tragendes instrumentales Rechnungswesen zu erarbeiten und zu leiten. Für dessen Zuverlässigkeit und demzufolge auch für die Durchführung der dazu notwendigen Überwachungsmassnahmen trägt er die direkte Verantwortung.

Daneben besteht ein vitales Interesse der Informationsempfänger an der Zuverlässigkeit ihrer Entscheidungsgrundlagen. Je umfangreicher und differenzierter die interne Rechnungslegung gestaltet wird, desto stärker entsteht dort das Bedürfnis, sie insbesondere hinsichtlich qualifizierter Fehler durch eine nicht dem Controller-Bereich angehörende kompetente Stelle prüfen zu lassen. Sowohl innerhalb des Controller-Bereichs als auch auf der Stufe der Unternehmensleitung werden daher Überwachungsmassnahmen notwendig. Sie verfolgen grundsätzlich denselben Zweck, ihre Wirkung dürfte aber auf der Stufe der Unternehmensleitung, wo die betrieblichen Zusammenhänge deutlicher zum Ausdruck kommen, sehr viel weitreichender sein.

In dieser Ausgangslage zeichnen sich zwei Lösungen ab:

a) Dezentrale Lösung

Die Prüfungsaufgaben werden primär durch den Controller, seine Mitarbeiter oder andere von ihm bezeichnete Personen wahrgenommen; darüber hinaus – nach Bedarf – durch Sachverständige ausserhalb des Controller-Bereichs.

b) Zentrale Lösung

Alle Prüfungsaufgaben werden zusammengefasst und einer dem Controller-Bereich ausgliederten, sachkundigen Stelle übertragen.

Die dezentrale Lösung zeichnet sich aus durch eine hohe Flexibilität hinsichtlich des Mitteleinsatzes. Je nach Art und Bedeutung der vorzunehmenden Prüfung können als ausführende Personen interne oder externe Fachkräfte mit unterschiedlichen Kenntnissen und Qualifikationen beigezogen werden. Der Prüfungsaufwand kann der erwarteten Fehlersituation angepasst werden. Dies bedeutet, dass sie im allgemeinen kostengünstiger ist als eine zentrale Lösung, wo der Personalbestand der prüfenden Stelle vorgegeben ist.

Die zentrale Lösung dagegen zeichnet sich aus durch einen vor allem langfristig gesehen höheren Wirkungsgrad. Dieser beruht einmal darauf, dass die Prüfungen jederzeit ohne Rücksicht auf Abteilungsgrenzen alle betrieblichen Tatbestände erfassen können, welche auf die Richtigkeit und Zuverlässigkeit der Rechnungslegung

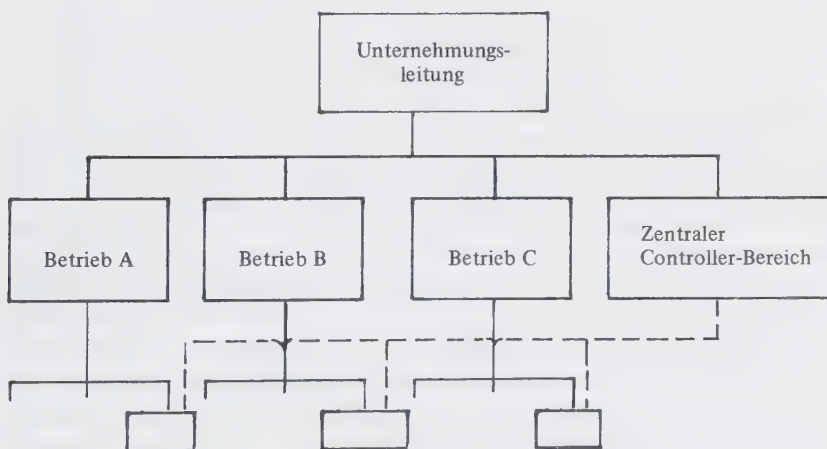
towards the future rather than to the past. Such a focus implies a radical change in attitude towards information by accountants, who have always insisted that accounting information should be objective and that objectivity can only be found in the results of completed transactions'. Glautier/Underdown, S. 76.

Einfluss haben, so insbesondere die Aufschreibungen in den operativen Bereichen und die damit verbundenen selbsttätigen Kontrollen. Im weiteren sind auch die bessere Prüfungsmethodik, die Vorteile der Prozessunabhängigkeit⁷⁶, die Kontinuität der Überwachung und die Vermeidung von Doppelspurigkeiten oder Unterlassungen von massgeblicher Bedeutung.

Eine Zwischenlösung könnte darin gefunden werden, dass innerhalb des Controller-Bereichs alle dort anfallenden Prüfungsaufgaben einer bestimmten Stelle übertragen werden. Damit gehen jedoch zahlreiche Vorteile der zentralen Lösung verloren, ohne dass dadurch die wesentlichen Vorzüge der dezentralen Lösung erreicht werden⁷⁷.

33.5 Alternativen bei dezentralisiertem Rechnungswesen

Der hier betrachtete Fall eines dezentralisierten Rechnungswesens kann etwa wie folgt dargestellt werden⁷⁸:



Innerhalb eines Betriebes treffen grundsätzlich dieselben Überlegungen zu wie im vorher behandelten Fall. Von weitaus grösserer Bedeutung sind dagegen die Aspekte, welche sich auf Unternehmungsebene ergeben. Es ist hier die Aufgabe des zentralen Controllers, der Unternehmensleitung fristgerecht diejenigen finanziellen

76 Als Vorteile der Prozessunabhängigkeit erachten wir vor allem, dass der Prüfer an keine Weisungen des Controller-Bereichs gebunden ist und gegenüber den zu prüfenden Sachverhalten 'unvoreingenommen' ist. Diese 'Unvoreingenommenheit' beruht allerdings auf dem möglichen Nachteil, dass der Prüfer über den zu prüfenden Sachverhalt nicht informiert ist oder zumindest nicht über die eingehenden Kenntnisse der beteiligten Personen verfügt.

77 Vgl. dazu auch die Ausführungen zur Frage der Unterstellung in Abschnitt 44 dieser Arbeit.

78 Zur Frage der Dezentralisierung des Controller-Bereichs vgl. Zünd (1973), S. 179 ff.

Informationen zu liefern, welche sie für die Festlegung und die Kontrolle der unternehmungspolitischen Ziele und der Ziele der einzelnen Betriebe benötigt. Ihm obliegt der Aufbau einer einheitlichen, auf die unternehmungspolitischen Erfordernisse ausgerichteten Rechnungslegung, welche jederzeit eine zuverlässige Beurteilung der Ergebnisse und der Finanzlage der Unternehmung und ihrer Teile erlaubt. In seiner Verantwortung liegt letztlich auch die Richtigkeit und Zuverlässigkeit des instrumentalen Rechnungswesens.

Die auf der Stufe des zentralen Controllers auszuübende Überwachung der Rechnungslegung unterscheidet sich gegenüber dem vorher betrachteten Fall wesentlich in ihrem Schwierigkeitsgrad:

- a) Nicht mehr nur einzelne Teilgebiete der Rechnungslegung, sondern auch ganze, in sich geschlossene Buchhaltungen und Rechnungssysteme müssen geprüft werden⁷⁹.
- b) Bei der Prüfung sind lokale Gegebenheiten zu berücksichtigen und deren Auswirkung auf die konsolidierte Rechnungslegung zu untersuchen⁸⁰.
- c) Die Prüfung dient nicht nur zur Beurteilung der Richtigkeit der lokalen Rechnungslegung, sondern ist ein unentbehrliches Mittel, um die unternehmensweit gültigen Richtlinien durchzusetzen und die Einheitlichkeit zu wahren.

Zur Bewältigung dieser Überwachungsaufgaben ist ein Prüfungskonzept auf oberster Unternehmungsstufe notwendig. Wie das dargestellte Beispiel aus der Praxis⁸¹ zeigt, sind dennoch auch hier dezentrale Lösungen möglich. In solchen Lösungen nimmt der zentrale Controller als Hauptverantwortlicher für ein funktionsfähiges instrumentales Rechnungswesen naturgemäß eine Schlüsselrolle ein. Er entwirft die Richtlinien einer einheitlichen Rechnungslegung, erlässt Weisungen zu deren Ausbau in den einzelnen Teileinheiten und bestimmt weitgehend auch die Massnahmen zur Überwachung des Arbeitsvollzugs und zur Prüfung der ausgewiesenen Ergebnisse. In der Festigung seiner Stellung und seiner Autorität ist der Hauptvorteil eines solchen Konzepts zu erblicken.

Die Bezeichnung als "dezentrale Lösung" ist, ähnlich wie die in Abschnitt 32.6, mit Vorbehalten zu verwenden. Auch hier erfolgt die Planung und Anordnung der Prüfungen zentral; lediglich die Ausführung der Prüfungsarbeiten wird verschiedenen Stellen und Personen übertragen. Damit werden, zumindest formell, innerhalb des Controller-Bereichs dieselben Führungsaufgaben wahrgenommen, wie sie bei zentralen Prüfungskonzepten dem Leiter der internen Revisionsstelle zukommen. Die "Personalunion" von Controlling und Revisionsleitung ist daher mit einer nachhaltigen zusätzlichen Arbeitsbelastung des zentralen Controllers verbunden.

Die Gegenüberstellung von zentralem und dezentralem Konzept der Prüfung des Rechnungswesens in Form eines Kosten-Leistungs-Vergleichs ist kaum durchführ-

79 Einen praxisnahen Überblick über den Inhalt einer Gesamtprüfung lokaler Einheiten gibt Peinel Ernst, Prüfung einer Tochtergesellschaft, Filiale, Niederlassung, Vertretung o.ä., in: Zeitschrift Interne Revision, 11. Jg., 1976, Heft 1, S. 33–57.

80 Die Probleme, welche vor allem in multinationalen Unternehmungen auftreten, sind ausführlich dargestellt bei Zünd (1973), S. 151 ff.

81 Vgl. Abschnitt 31.3 dieser Arbeit.

bar. Die durch die Prüfung erbrachten Leistungen lassen sich nicht sinnvoll quantifizieren; es müsste dazu möglich sein, entweder

- die durch die Fehlerrückstellung vermiedenen Folgekosten, z.B. von Fehlscheidungen, zu berechnen, oder
- die Folgekosten der nicht aufgedeckten Fehler zu erfassen.
- Zudem müsste die präventive Wirkung der Fehlerverhütung bewertet werden können⁸².

Der Leistungsaspekt kann deshalb auch hier nur im Rahmen prognostizierbarer Leistungsfaktoren betrachtet werden. Folgende Forderungen sind bei einer dezentralen Lösung zu untersuchen:

- Gewährleistet das Konzept eine kontinuierliche, auf lange Sicht geplante Überwachung des gesamten Rechnungswesens?
- Ist sichergestellt, dass bei der Planung von Überwachungsmaßnahmen die eigentlichen Probleme frühzeitig erkannt und die Schwerpunkte der Massnahmen entsprechend gesetzt werden?
- Ist das zur Verfügung stehende interne Personal persönlich und fachlich qualifiziert, um die notwendigen Prüfungen effizient durchzuführen?
- Sind die beigezogenen externen Fachleute in der Lage, die Interessen der Gesamtunternehmung zu erkennen und in ihrem Sinne zu urteilen?
- Sind die Kosten für externe Fachleute wirtschaftlich vertretbar?
- Ist gewährleistet, dass gefundene Mängel in jedem Falle der zuständigen Stelle berichtet werden, und wird die Korrektur dieser Mängel überwacht?
- Ist die Unternehmungsleitung selbst in der Lage, Einfluss auf die Überwachungstätigkeit auszuüben, und wird sie über den Zustand des Rechnungswesens periodisch, sachlich und unvoreingenommen informiert?

Erfüllt eine dezentrale Konzeption diese und unter Umständen noch weitere unternehmungsspezifische Bedingungen, dann reduziert sich die Frage nach der Bildung einer internen Revisionsstelle im wesentlichen auf einen Kostenvergleich. Erfüllt sie die gestellten Bedingungen nur ungenügend, so kann die Möglichkeit von Verbesserungen untersucht werden, so dass sich nachher die Kosten des verbesserten Konzepts der Bildung einer internen Revisionsstelle gegenüberstellen lassen. Sind keine Verbesserungen möglich, dann müssen die Kosten möglicherweise auftretender Fehler in den Vergleich einbezogen werden.

82 Vgl. Kromschöder, S. 47 ff.

33.6 Prüfung des Berichtswesens

Unzulänglichkeiten im Berichtswesen deuten nicht nur auf Lücken oder Ineffizienzen in der Ergebniskontrolle hin, sondern lassen auch Rückschlüsse auf die Organisation der Unternehmung zu. Es ist deshalb hier zu untersuchen, ob auch aus der Perspektive der innerbetrieblichen Berichterstattung die Existenz einer internen Revisionsstelle Vorteile bringt. In der hier behandelten Fragestellung interessiert nicht die Kontrolle, welche mittels der Berichterstattung ausgeübt wird, sondern die Überwachungsmassnahmen, welche notwendig sind, damit das betriebliche Berichtswesen seine Aufgabe als Instrument der ergebnisorientierten Überwachung erfüllen kann. Ausschlaggebende Kriterien dafür sind Qualität und Wirtschaftlichkeit. Da jede Berichterstattung in der Unternehmung rein zweckgebunden zu erfolgen hat⁸³, werden diese beiden Kriterien dann optimal erfüllt, wenn

- jeder Zweck die damit verbundene Berichterstattung rechtfertigt, und
- jeder Bericht seinen Zweck mit geringstmöglichem Aufwand erfüllt⁸⁴.

Die Zahl möglicher Schwachstellen, welche in der folgenden Darstellung kurz angeführt werden, lässt erkennen, dass eine zweckmässige Organisation und ständige Überwachung des Berichtswesens notwendig ist, damit dieses seinen Anforderungen als zuverlässiges und wirtschaftliches Informationsinstrument gerecht wird.

Ursache	Mängel
1. Organisation des Berichtswesens	Doppelberichterstattung über gleiche Sachverhalte, inoffizielle Berichterstattung, Standardberichte ohne permanenten Bedarf, Fortführung überflüssiger Berichte, zusätzliche manuelle Auswertungen, mangelhafte Termineinhaltung.
2. Art der Berichterstattung	Unübersichtlichkeit, zu lange und zu detaillierte Verbalberichte, übertriebene Genauigkeit, unzweckmässiger oder falscher Verteiler.
3. Informationsdarstellung	Unklare und uneinheitlich verwendete Begriffe, ungeeignete Vergleichsgrössen, manipulierbare Informationen.

Abbildung 19: Schwachstellen im Berichtswesen nach Fehn⁸⁵

83 Vgl. Zünd (1973), S. 173.

84 Vgl. Fehn Gerhard, Gestaltungsaufgaben und Revision im Berichtswesen, in: Zeitschrift Interne Revision, 10. Jg., 1975, Heft 1, S. 14.

85 Vgl. Fehn, S. 17.

Die meist dezentral strukturierte Organisation des Berichtswesens⁸⁶ erschwert den Beteiligten das Auffinden solcher Mängel. Die mit der Berichterstellung und -verarbeitung beauftragten Stellen verfügen nur über einen begrenzten Einblick in den gesamten Informationsfluss. Häufig bestehen falsche Vorstellungen bei der Zentrale über die Verfügbarkeit von Informationen in den Unternehmungsgliedern und bei diesen über den Informationsbedarf und die Verwendung in der Zentrale. Doch auch eine auf Konzernstufe eingeordnete zentrale Berichtsstelle dürfte kaum in der Lage sein, die divergierenden Vorstellungen und Interessen richtig zu gewichten und mit begrenzten funktionalen Weisungsbefugnissen eine optimale Lösung zu gewährleisten.

In seinem Bericht über eine durchgeführte Revision im Berichtswesen hebt GOLDMANN vor allem drei Aspekte hervor⁸⁷:

- Die Revisoren stiessen in ihren Untersuchungen auf reges Interesse sowohl der Berichtersteller als auch der Berichtsempfänger.
- Die Prüfungen resultierten in einer besseren Transparenz des Berichtswesens und in einer Aufwandminderung von 10–15%.
- Nachhaltige Verbesserungen können erzielt werden, wenn die Prüfung Impulse für die Suche weiterer Rationalisierungsmöglichkeiten über den Zeitpunkt der Prüfung hinaus vermitteln kann. Vielfach liegt auch ein Erfolg darin, dass der Respekt vor dem Bestehenden in eine kritisch-konstruktive Haltung verwandelt werden kann.

Die gemachten Erfahrungen beweisen nicht die Notwendigkeit von Revisionen im Berichtswesen. Sie zeigen aber, dass die von einer unbeteiligten Stelle vorgenommene Analyse der Informationsquellen und Informationskanäle zu konstruktiven Resultaten führt. Man wird bei einer systematischen Analyse der gewachsenen Formen immer auf Möglichkeiten der Straffung und Systematisierung der bestehenden Systeme stossen, denn “die Praxis hat gezeigt, dass die Tendenz, neue Berichte zu erstellen, grösser ist als alte und überholte Berichte abzuschaffen”⁸⁸.

34 Überwachung der Leistungserstellung

34.1 Die Interne Revision als betrieblicher Leistungsfaktor

Die Bedeutung der Internen Revision wird in der Literatur zuweilen sehr direkt mit der betrieblichen Leistungsfähigkeit in Beziehung gebracht: “Um die gesteckten Ziele zu erreichen, überträgt die Unternehmungsleitung Überwachungsaufgaben und

⁸⁶ Die Zentralisierung des Berichtswesens kommt in der Regel nur dann in Frage, wenn die Berichterstattung an die oberste Leitungsebene im Vordergrund steht. Vgl. Mellerowicz (1963), S. 342.

⁸⁷ Vgl. Goldmann Ernst, Revision im Berichtswesen. Praktische Durchführung der Prüfung des Berichtswesens, in: Zeitschrift Interne Revision, 10. Jg., 1975, Heft 2, S. 97–103.

⁸⁸ Fehn, S. 24.

Kontrollfunktionen an die Stabsabteilung Interne Revision”⁸⁹. Unterstellt man eine solche direkte Beziehung, dann ist auch die Forderung nach einem Leistungsnachweis berechtigt, welche GÖTZEN wie folgt formuliert: “Wie hoch ist der Beitrag Ihrer Revisionsabteilung zur Erreichung der Unternehmungsziele, nämlich Wirtschaftlichkeit und Rentabilität?”⁹⁰.

Der Versuch, durch die Ermittlung eines Beitrags zur Zielerreichung einen Leistungsnachweis für die Tätigkeit der Internen Revision zu erbringen, soll uns zum Anlass dienen, zunächst eine kurze Zwischenbilanz unserer diesbezüglich gemachten Feststellungen zu ziehen. Zur Frage einer aktiven Mitarbeit der Internen Revision an den betrieblichen Leistungserstellungsprozessen haben wir festgestellt, dass sie als Stabstelle mit übergeordneter Kontrollfunktion nicht direkt am laufenden betrieblichen Geschehen beteiligt ist und für die Erfüllung vorgegebener Leistungsnormen und Ziele in den geprüften Bereichen keine Verantwortung trägt.

Damit wird nicht ausgeschlossen, dass die Interne Revision, wenn auch nicht als verantwortliche, so doch als unterstützende Stelle an der Erreichung betrieblicher und unternehmungspolitischer Ziele mitwirkt. Sie ist wie jede andere Stelle verpflichtet, im Rahmen ihrer Tätigkeit “so zu handeln, dass die Prosperität des Unternehmens in weitem Umfang gefördert wird”⁹¹. Aufgrund ihrer unternehmungsweiten Tätigkeit genießt sie einen sehr weiten Einblick in alle betrieblichen Aktivitäten und Funktionen und hat durch ihr analytisches Vorgehen ein hohes Interesse an den einzelnen Abläufen. In dieser Stellung ist es ihr sehr wohl möglich, mitzuhelfen, Abläufe zu verbessern und wirtschaftlicher bzw. gewinnbringender zu gestalten.

Dies trifft für beide bis jetzt betrachteten Tätigkeiten, die Überwachung der internen Kontrolle und die Überwachung der Ergebniskontrollen zu. Bei beiden Kontrollen sind Mängel mit Kosten verbunden; im Falle mangelnder Zuverlässigkeit sind diese Kosten nur selten, im Falle mangelnder Zweckmässigkeit und Wirtschaftlichkeit dagegen sehr oft quantifizierbar. So lassen sich denn zahlreiche Prüfungsergebnisse in Aufwandminderungen oder Ertragssteigerungen ausdrücken⁹². Es wäre nun jedoch falsch, die Quantifizierbarkeit des Ergebnisses zum Masstab für Prüfungsleistungen zu erheben, denn gerade bei bedeutsamen Kontrollmassnahmen rücken Kostengesichtspunkte gegenüber der Frage der Zuverlässigkeit in den Hintergrund. Die Kosten, welche beispielsweise aus unzureichenden Massnahmen des Vermögensschutzes resultieren können, sind meist ein Vielfaches der Kosten, die diese Kontrollen verursachen. Zweifellos ist es richtig, wenn die Interne Revision sich bei der Prüfung der internen Kontrolle und des Rechnungs- und Berichtswesens auch am Kriterium der Wirtschaftlichkeit orientiert. Die eigentliche Leistung der Internen Revision besteht jedoch darin, die Zuverlässigkeit von Kontrollen zu garantie-

89 Hofmann (1972), S. 13.

90 Götzén Gerhard, Ausrichtung der Internen Revision auf Wirtschaftlichkeit und Rentabilität in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 2, S. 118.

91 Brink/Cashin, S. 24.

92 Beispiele solcher Prüfungsergebnisse finden sich in: Mintern Harold J. (Hrsg.), How to Save \$ 14'500'000 through Internal Auditing, Orlando/Florida 1975; Sawyer (1973), S. 322 ff.

ren und damit jene Stellen vor Kosten und Verlusten zu bewahren, welche diese Kontrollen im Leistungsprozess einsetzen.

Dennoch besteht in der Revisionspraxis die Tendenz, einem Leistungsnachweis in Form eines direkten Beitrags zur Zielerreichung sehr grosse Bedeutung beizumessen. Dies äussert sich darin, dass die Interne Revision ihre Prüfungstätigkeit immer stärker den operativen Bereichen zuwendet, die dortigen Arbeitsabläufe analysiert und zu verbessern versucht. Dabei stehen nicht mehr nur Belange der Internen Kontrolle und der buchhalterischen Erfassung im Vordergrund, sondern auch Fragen der Effizienz und Wirtschaftlichkeit werden untersucht⁹³. Sind solche Untersuchungen zusätzliche fundamentale Prüfungsaufgaben und welches sind die Möglichkeiten und Grenzen für den Einsatz einer internen Revisionsstelle in solchen Fragen? Um zu einem vollständigen Überblick über die bei der Bildung einer internen Revisionsstelle zu berücksichtigenden Faktoren zu gelangen, müssen auch diese Aspekte kurz besprochen werden.

34.2 Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Leistungserstellung

Nach der Auffassung HARRMANN's findet die Ausweitung des Prüfungsgebietes dort ihre Grenzen, "wo die Interne Revision zur Verbesserung z.B. des Arbeitsablaufs keinen Beitrag, sei es als Vorschlag oder als Anregung zur weiteren Untersuchung, mehr leisten kann"⁹⁴. Hier stellt sich zunächst ein rein formales Abgrenzungsproblem. Es muss die grundsätzliche Frage gestellt werden, was vom internen Revisor bei solchen Prüfungen erwartet wird:

- a) seine persönlichen Ansichten über bestehende Probleme innerhalb des geprüften Bereichs;
- b) ein kompetentes Urteil über die von ihm geprüften Vorgänge und Tatbestände.

Im einen Fall handelt er als Berater, welcher aufgrund seiner Kenntnisse und Erfahrungen versucht, Situationen und Umstände aus seiner Sicht zu beurteilen, im anderen Fall als qualifizierter Experte, welcher seiner wohlbegründeten Überzeugung Ausdruck gibt. Welche Rolle dem Revisor bei der Prüfung des Leistungserstellungsprozesses zukommen kann, hängt teilweise von seinen Erfahrungen und Kenntnissen, teilweise von der Art der betrachteten Arbeitsvollzüge ab. Niemals jedoch sollte es zu einer Vermischung der beiden Rollen kommen, indem eine vom Revisor geäusserte persönliche Ansicht als Prüfungsurteil aufgefasst oder als solches an die Empfänger des Prüfungsberichts weitergeleitet wird⁹⁵.

93 Vgl. Harrmann Alfred, Die besonderen Merkmale des Operational Auditing, in: Zeitschrift Interne Revision, 11. Jg., 1976, Heft 3, S. 168; Götzen, S. 119 ff.; Peemöller, S. 103 ff.

94 Harrmann, S. 169.

95 'In the audit of operating departments, both the auditor's own experience and the nature of the departmental operations may preclude any 'black and white' appraisal. This, of course, does not mean that the auditor will have no opinions of his own. He will, but they will not

Die Beratungstätigkeit des internen Revisors kann — je nach dessen Erfahrungen und Fähigkeiten — als wertvoller und vor allem durch das operative Management sehr geschätzten Beitrag zur Zielerreichung betrachtet werden. Entscheidend dafür ist nicht so sehr die Aufgabenstellung der Prüfung, sondern die Bereitschaft sowohl des Revisors als auch der zuständigen Bereichsleitung, Probleme im Zusammenhang mit dem Prüfungsgegenstand zu erkennen und gemeinsam nach Lösungsansätzen zu suchen. Sehr oft können Probleme so gefunden werden, dass der Revisor nach den Hintergründen für ein ungünstiges Prüfungsergebnis fragt. Die Möglichkeiten wie auch der Erfolg einer solchen Beratungstätigkeit sind sehr verschieden und hängen stark von individuellen Faktoren ab. Diese Komponente lässt sich daher nur ungenau abschätzen und ist bei der Frage der Bildung einer internen Revisionsstelle mit Vorsicht zu betrachten. Es muss auch damit gerechnet werden, dass nachhaltige Erfolge in dieser Richtung erst über eine längere Zeitdauer eintreten, wenn der interne Revisor die betrieblichen Verhältnisse und die zuständigen Kader eingehender kennengelernt hat.

Die Prüfungstätigkeit dagegen kann als festes Element in das betriebliche Kontrollgefüge eingebaut werden. Sie besteht in Studien der betrieblichen Arbeitsprozesse, welche darauf ausgerichtet sind, das Zustandekommen der geforderten Leistung zu untersuchen. Die Vornahme solcher Prüfungen bildet eine Ergänzung zu den regelmässig vorgenommenen Ergebniskontrollen; währenddem sich die Ergebniskontrolle auf die Input-Output-Relation abstützt (behaviouristische Betrachtungsweise), untersuchen diese Ablaufstudien einzelne Elemente und Prozessbeziehungen innerhalb der Leistungserstellungssysteme. Angesichts der zahlreichen an einem Arbeitsprozess beteiligten Elemente (Menschen und Maschinen) und den komplexen Prozessbeziehungen (Material- und Informationsfluss) bestehen fast unerschöpfliche Möglichkeiten, solche Prüfungen durchzuführen.

Umso bedeutungsvoller ist es, sich der Grenzen der Prüfungstätigkeit bewusst zu werden und zu untersuchen, in welchen Arbeitsprozessen und in welchem Umfang diese leistungsorientierten Überwachungsmassnahmen gerechtfertigt sind. Die Grenzen sind wirtschaftlicher Natur; der Erfolg solcher Prüfungen, gemessen am Beitrag zur betrieblichen Leistung, muss die Kosten solcher Projekte rechtfertigen. Welches sind nun die Faktoren, welche den Erfolg solcher Prüfungsprojekte bestimmen? In seinen theoretischen Erörterungen zur Leistung betrieblicher Überwachungssysteme geht SELCHERT ausführlich auf die Bedingungen ein, welche für den Überwachungserfolg ausschlaggebend sind⁹⁶. Im Falle negativer Prüfungsergebnisse

be the opinions of a qualified expert. Any formal expression of such opinions may lead only to inconclusive and confusing disagreement between the auditor and the head of the operating department. In such a situation, the auditor may discuss his opinions and suggestions informally with those he is auditing — but omit those on which there is disagreement'. Cadmus, S. 17.

96 Vgl. Selchert Friedrich W. (1972), Betriebsinterne Überwachungssysteme und ihre Leistung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 42. Jg., 1972, Heft 3, S. 166 ff. Da unsere Problemstellung sich nicht auf die Kontrolle der laufenden Arbeitsprozesse erstreckt, sondern lediglich auf die Analyse der Systemelemente und Systembeziehungen, verwenden wir im folgenden eine etwas andere Betrachtungs- und Ausdrucksweise.

muss gewährleistet sein, dass Verbesserungen der Leistungsprozesse und -systeme vorgenommen werden können⁹⁷. Dies setzt von Seiten der Aufbau- und Ablaufstruktur voraus,

- a) dass die Prozesselemente und die Prozessbeziehungen gestaltbar sind;
- b) dass die Prozesse gestaltungswürdig sind;
- c) dass der Erfolg gestaltender Massnahmen prognostiziert werden kann, oder dass zumindest ein Erfolg sicher ist.

Während die Gestaltbarkeit und die Gestaltungswürdigkeit von manuellen Prozessen aufgrund ihrer hohen Flexibilität keine besonderen wirtschaftlichen Probleme bieten (die Widerstände liegen hier oft auf psychologischer Ebene), weisen mechanisch vollzogene und automatisch gesteuerte Prozesse einen sehr viel höheren Schwierigkeitsgrad auf. Durch die Integration verschiedener interdependenter Teilfunktionen entstehen komplexe stochastische Prozesse, welche nur mit Methoden der dynamischen Programmierung gesteuert werden können; durch ihre Differenziertheit umfassen sie über die langfristig orientierte Globalsteuerung hinaus oft auch die kurzfristige Feinsteuerung von Arbeitsprozessen⁹⁸.

Die daraus entstehenden Überwachungsprobleme und die wichtigsten Folgerungen fasst SCHWEITER wie folgt zusammen: "Die unlängst noch mit Enthusiasmus vertretenen integrierten Planungs- und Kontrollinformationssysteme zeigen heute ihre Schwächen. Das Anpassungsvermögen der Systeme ist zu gering – die Systeme sind zu schwerfällig –, die Datenanpassung erfolgt in zu langen Zyklen, und die Integriertheit erlaubt keine gezielten Eingriffe ... Es ist ratsam, unverzüglich und wo immer möglich kleine, in sich geschlossene und direkt steuerbare Teilsysteme zu schaffen, die eine Planung in übersehbaren, flexiblen Dimensionen erlaubt"⁹⁹.

Negative Prüfungsergebnisse sind aber auch nur dann für erfolgreiche Anpassungsmassnahmen zu verwenden,

- a) wenn der Inhalt des Prüfungsberichts aktuell ist und für die zukünftige Tätigkeit verwendbare Aussagen enthält;
- b) wenn dieser Bericht inhaltlich richtig und sachlich fundiert ist;
- c) wenn er an die richtige Instanz gerichtet ist.

Auf die möglichen Folgen, wenn diese Bedingungen nicht erfüllt sind, haben wir bereits hingewiesen.

Auch positive Prüfungsergebnisse sind als Überwachungserfolg zu werten:

- a) wenn eine nachhaltige präventive Wirkung vermutet werden darf;

97 'Endziel der verfahrensorientierten Ueberwachung ist die Systemverbesserung, ob es sich nun bei diesem System um die Gesamtunternehmung oder um einen Teilbereich wie einzelne Sparten, Funktionen oder Regionen, um die Konzernzentrale oder ein Konzernglied, um ein Unternehmung/Umwelt-System wie das Beschaffungs- oder das Absatzsystem, um ein Produkt, eine Produktgruppe oder um ein Projekt handelt'. Zünd (1973), S. 209.

98 Ein aktuelles Beispiel dazu gibt Widmer Hans-Ruedi, Unsere Werkstattmeister steuern die Fertigung im EDV-Dialog, in: Industrielle Organisation, 46. Jg., 1977, Heft 6, S. 259–264.

99 Schweiter Joerg H., Tips zur Planung und Kontrolle, in: Industrielle Organisation, 45. Jg., 1976, Heft 4, S. 166.

- b) wenn das Prüfungsergebnis einen hohen Informationswert besitzt, indem es Unsicherheiten über betriebliche Tatbestände und Entwicklungen beseitigt, welche von langfristig hohem Interesse für das Unternehmungsergebnis sind.

Von grosser Bedeutung ist die Prüfung der Leistungserstellung durch die Interne Revision dort, wo sie das System bestehender Ergebniskontrollen wirkungsvoll ergänzen kann. Ergebniskontrollen in der Form von "Soll"- "Ist"-Vergleichen bewegen sich nämlich nur innerhalb des von der Planung festgelegten Rahmens. Sie zeigen nur, "ob das antizipierte Handlungsergebnis eingetreten ist — ob die ausgewählte Alternative unter den möglichen die optimale war, lässt sich auf diesem Wege nicht beurteilen"¹⁰⁰. Prüfungen der Internen Revision müssen deshalb bei jenen betrieblichen Funktionen einsetzen, wo die Ergebniskontrolle allein keine umfassende Leistungsüberwachung gewährleistet, und welche deshalb aus der Sicht ergebnisorientierter Führung "Problemgebiete" darstellen:

- a) bei der Funktion der Verwaltung, wo keine Leistungs-, sondern lediglich Kostengrößen budgetiert werden können;
- b) bei betrieblichen Hilfsfunktionen wie z.B. dem innerbetrieblichen Transportwesen, der Instandhaltung und Reparatur, wo die zu erbringende Leistung nicht geplant werden kann;
- c) im Innovationsbereich, wo Ergebnisse sehr schwierig zu bewerten sind;
- d) bei der Durchführung von umfangreichen Projekten, wo der Erfolg anhand von Teilergebnissen abgeschätzt werden muss.

Die Durchbrechung der zeitlichen und rechentechnischen Grenzen von Plankontrollen durch gezielte, methodisch sehr verschiedene Prozessstudien bildet die Grundlage für den Erfolg solcher Überwachungsmassnahmen¹⁰¹. Dies bedeutet, dass für die Prüfung der Leistungserstellung Untersuchungsmethoden entwickelt werden müssen, welche nicht auf die Frage — "Wie leistungsfähig ist ein System"? — eingehen, sondern Antwort darauf zu geben versuchen: "Wann ist ein System leistungsfähig"?

34.3 Alternativen der Überwachung

Diejenige Stelle, an welche die Analyse der betrieblichen Leistungserstellung übertragen wird, muss sich über verschiedene Fähigkeiten ausweisen können. Sie muss zunächst in der Lage sein, die Leistung der geprüften Funktion bzw. des geprüften Bereichs finanziell und operativ aus der Sicht der unternehmungspolitischen Zielsetzung zu betrachten. Dies bedeutet insbesondere, dass sie den Blickwinkel ihrer Prüfung nicht auf die der Ergebniskontrolle zugrunde liegenden Ziele und "Soll"-

100 Vgl. Frese Erich (1969), Kontrolle, Organisation der, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von Grochla Erwin, Stuttgart 1969, Sp. 874.

101 Vgl. Zünd (1973), S. 117 ff.

Grössen einengt, sondern diese vielmehr kritisch in ihre Analyse mit einbezieht¹⁰². Sie benötigt eingehende Kenntnisse des Instrumentariums, das zur Kontrolle von Produktivität, Wirtschaftlichkeit und Rentabilität zur Verfügung steht, da entweder ihre Analysen sich in hohem Masse auf die Anwendung dieses Instrumentariums durch das zuständige Management beziehen oder, wenn solche Instrumente fehlen, eigene Berechnungen angestellt werden müssen. Sie muss ferner über die notwendigen technischen Kenntnisse verfügen, um materielle und informationelle Vorgänge und Abläufe zu verstehen. Schliesslich muss sie die Methoden der analytischen Arbeitsweise kennen, um mit möglichst geringem Prüfungsaufwand zum Erfolg zu gelangen.

Auch hier zeichnen sich, allerdings nur tendenziell, zentrale und dezentrale Lösungsmöglichkeiten ab. Eine rein zentrale Lösung, beispielsweise durch die Übertragung solcher Aufgaben ausschliesslich an die Interne Revision, ist aufgrund der hohen und vielfältigen Anforderungen, welche damit verbunden sind, nicht möglich. Immerhin ist denkbar, dass eine grosse Zahl von Aufgaben, zu deren Lösung keine speziellen prozesstechnischen Kenntnisse benötigt werden (Prüfung der Verwaltung und bestimmter betrieblicher Hilfsfunktionen) in der internen Revisionsstelle zusammengefasst werden können. Diese ist dann sowohl für die Planung als auch für die regelmässige Durchführung solcher Prüfungen verantwortlich. In den übrigen Prüfungsgebieten muss sie sich dagegen aufgrund mangelnder Sachkenntnis damit begnügen, an Prüfungsprojekten mitzuwirken.

Eine dezentrale Lösung dagegen besteht darin, dass solche Prüfungen fallweise durch die Unternehmungsleitung in Auftrag gegeben werden. Dazu bietet sich die Möglichkeit, entweder externe Spezialisten beizuziehen, oder gemischte interne Arbeitsgruppen, bestehend aus Spezialisten verschiedener Fachbereiche, zu bilden. Als ein Hauptproblem solcher Lösungen betrachten wir wiederum die Notwendigkeit eines klaren Auftrags, der voraussetzt, dass "Problembereiche" bereits vor der Prüfung als solche erkannt und abgegrenzt werden können. Darin ist die Unternehmungsleitung auf die Initiative der Bereichsleitungen oder auf kritische Ergebnisauswertungen des Controller-Bereichs angewiesen. In gemischten Arbeitsgruppen stellt sich zudem das Problem des methodischen Vorgehens; gerade hier könnte der interne Revisor als Katalysator verschiedener Arbeitsweisen und Problemlösungsverfahren wirken.

Die dezentrale Lösung ist gerechtfertigt, wenn die Ergebniskontrollen in allen Unternehmungsbereichen so ausgebaut werden können, dass die zuständigen Kader in der Lage sind, selbst diejenigen Unzulänglichkeiten in den Prozessabläufen zu erkennen, welche zu Leistungseinbussen führen. Es ist die Pflicht der Kader, unbefriedigenden Ergebnissen nachzugehen, nach Verbesserungsmöglichkeiten zu suchen, und innerhalb ihrer Zuständigkeitsbereiche die Arbeitsvollzüge im Rahmen

102 '... it is vital for the auditor to make sure that the true objectives – the missions that management had in mind when it assigned and funded the activities being audited – are thoroughly understood ...', Sawyer (1973), S. 157.

bestehender Vorschriften wirkungsvoll und effizient zu gestalten. Alle Überwachungsmaßnahmen in dieser Richtung sollten lediglich zur Unterstützung bei der Erfüllung dieser Pflicht dienen.

4 Gestaltung und Einordnung der Internen Revision in die Leitungsorganisation

41 Grundfragen der institutionellen Gestaltung

41.1 Einleitung

Die personelle und die organisatorische Gestaltung bilden nach übereinstimmender Ansicht der Fachliteratur die Grundpfeiler für eine erfolgreiche Tätigkeit der Internen Revision¹. Aus diesem Grunde finden sich dazu bereits sehr umfangreiche theoretische und auch empirische Arbeiten. Es kann daher in diesem Kapitel darauf verzichtet werden, die Problematik nochmals in allen Einzelheiten darzulegen. Dennoch wollen wir zu einigen Gestaltungsfaktoren selbst Stellung nehmen und diese auch anhand empirischer Feststellungen untersuchen. Diese Faktoren sind:

- Personalbestand
- Qualitative Besetzung
- Zentraler und dezentraler Aufbau
- Unterstellung

Es zeigt sich, dass einige der Gestaltungsfaktoren untereinander in enger Beziehung stehen, so dass es schwer fällt, festzustellen, wo der Ansatzpunkt für die Gestaltung gewählt werden soll. So führen z.B. JUNG/BLUMBERG aus: "Die Stellung des Innenrevisors und das Ausmass seiner Unterstützung durch die Unternehmungsleitung bestimmen unumstritten Umfang und Wert seiner Arbeit. Seine Stellung gegenüber der Unternehmungsleitung hängt jedoch entscheidend von seinen Fähigkeiten, seiner Persönlichkeit und seiner Effizienz ab. Aber auch ein hochqualifizierter Innenrevisor kann nur wirkungsvolle Arbeit leisten, wenn ihm ein genügend hoher und beachteter Status innerhalb der betrieblichen Organisation zugestanden wird"². Die Verknüpfung von einzelnen Bestimmungsfaktoren, welche letztlich in ihrer Gesamtheit den Wert und den Erfolg der Revisionstätigkeit bestimmen sollen, führt sehr bald zu einem gordischen Knoten, in dem Vor- und Nachteile verschiedener Gestaltungsmöglichkeiten nicht mehr erkennbar sind.

Für die Gestaltung der internen Revisionsstelle müssen zunächst einige Richtlinien festgelegt werden. Darunter verstehen wir hier Bedingungen, welche bei der Bildung einer Revisionsstelle berücksichtigt werden müssen, um der Natur der Revisionstätigkeit gerecht zu werden. Wir unterscheiden dabei:

- a) Richtlinien für den Charakter der zu bildenden Stelle
- b) Richtlinien für die Beziehung zu anderen Stellen.

1 Vgl. Blohm (1957), S. 31 ff.; Czempirek K., Grundzüge der Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 4. Jg., 1969, Heft 3, S. 146 f.; Sawyer (1973), S. 2 ff.

2 Jung Willi/Blumberg-Lampe Christine, Interne Revision und Controlling aus US-Amerikanischer Sicht, in: Zeitschrift Interne Revision, 10. Jg., 1975, Heft 1, S. 4.

Innerhalb dieser Richtlinien, welche wir als erstes kurz besprechen, können dann die einzelnen Gestaltungsfaktoren untersucht werden. Welche Ausprägung diese Faktoren erhalten, hängt letztlich ab:

- a) von den konkreten betrieblichen Gegebenheiten, in denen die Interne Revision wirken soll;
- b) von den Aufgaben, die sie wahrzunehmen hat.

41.2 Richtlinien zum Charakter der internen Revisionsstelle

In der Schweiz haben mehrere grosse Konzerne ihrer internen Revisionsstelle die Gestalt einer rechtlich selbständigen Gesellschaft gegeben, oder haben sie einer Konzern-Managementgesellschaft angegliedert. Damit wird einerseits ihre Eigenständigkeit im Unternehmungsgefüge unterstrichen. Andererseits bietet sich ihr die Möglichkeit, neben ihrer internen Revisionstätigkeit auch externe Revisionen bei assoziierten Gesellschaften und Kontrollstellmandate bei Drittfirmen auszuüben und damit ihren Wirkungskreis über den eigenen Konzern hinaus zu erweitern³.

Im folgenden beschränken wir unsere Betrachtungen auf die Tätigkeit der internen Revisionsstelle in der eigenen Unternehmung, beziehungsweise im Konzern. Hier zeichnet sie sich aus durch eine fest umrissene Daueraufgabe, deren Erfüllung eingehende Kenntnisse der Kontroll- und Prüfungstechniken erfordert. Damit trägt sie die wesentlichsten Merkmale einer Stabstelle⁴. Diese Organisationsform ist denn auch nach wie vor üblich in mittelgrossen Unternehmungen und im Bankensektor.

Nach der engen Begriffsbestimmung von STAERKLE ist die Stabstelle "ein Hilfs- und Entlastungsorgan der Leitung, dessen Hauptfunktionen in der Beratung und Information besteht und das grundsätzlich über keine Entscheidungs- und Anordnungsbefugnisse ausserhalb der eigenen Stelle verfügt"⁵. Nach RÜHLI dagegen lässt sich unter dem Begriff der Stabstelle eine Vielzahl von verschiedenartigen Erscheinungsformen zusammenfassen, je nachdem, ob⁶:

- a) die dem Stab zugeordneten Aufgaben von der vorgesetzten Stelle abgetreten (Delegation) oder aus mehreren untergeordneten Zuständigkeitsbereichen zusammengefasst wurden (Zentralisation);
- b) die Aufgabenstellung eng umrissen ist und spezifische Fähigkeiten verlangt (Spezialstab) oder im Gegensatz dazu weit gefasst ist und vor allem Kenntnis der Zusammenhänge und Fähigkeit zu ganzheitlicher Betrachtungsweise erfordert (Generalstab);

3 Eine Übernahme von Kontrollstellmandaten innerhalb des Konzerns dürfte dagegen – mit Ausnahme von unbedeutenden Konzerngesellschaften – kaum in Frage kommen, da die Urteilsfreiheit aus der Sicht der Gläubiger und eventueller Minderheitsaktionäre, aber auch aus der Sicht der Kontrollstelle der Obergesellschaft, nicht gegeben ist.

4 Vgl. Schwarz, S. 35.

5 Staerkle, S. 34.

6 Vgl. Rühli, S. 191 ff.

- c) die Funktion dieses Stabes hauptsächlich darin besteht, Linienstellen in zentralen Fragen zu beraten (z.B. Recht, Organisation, Betriebswirtschaft) oder ihnen Dienstleistungen im administrativen Bereich anzubieten (z.B. Statistik, EDV, Sekretariat).

Praktische Richtlinien dazu finden sich im Statement of Responsibilities of the Internal Auditor: "Ziel der Internen Revision ist es, alle Mitglieder des Management in der wirkungsvollen Wahrnehmung ihrer Verantwortung zu unterstützen, indem sie ihnen Analysen, Gutachten, Empfehlungen und einschlägige Erklärungen zu den geprüften Vorgängen liefert"⁷. Sie stimmen inhaltlich weitgehend mit denjenigen des Instituts für Interne Revision in Deutschland überein⁸. Daraus könnte gefolgert werden, bei der Internen Revision handle es sich um eine Stelle, in der spezifische analytische Aufgaben, welche eingehende Fachkenntnisse erfordern, aus verschiedenen Führungsstufen der Unternehmung zusammengefasst werden, und welche die Mitglieder verschiedener Führungsstufen beraten und unterstützen soll. Alle drei dieser Merkmale sind jedoch umstritten.

So steht insbesondere in der deutschsprachigen Literatur nicht die Idee der Zusammenfassung von Führungsaufgaben verschiedener Stufen, sondern die der Delegation von Aufgaben der Unternehmungsleitung an eine ihr zugeordnete Stabstelle im Vordergrund⁹. Die Interne Revision unterstützt die Unternehmungsleitung darin, ihre Verantwortung für das betriebliche Geschehen wirksam wahrnehmen zu können. Auch finden sich sehr verschiedene Auffassungen darüber, welchen Spezialisierungsgrad diese Stelle aufweisen solle. Während vor allem in der amerikanischen Literatur ein sehr breites Wissensspektrum gefordert wird, welches praktisch alle Aspekte der Führungstätigkeit umfasst¹⁰, finden sich andernorts nachdrückliche Hinweise auf die Grenzen, wie weit die Prüfungstätigkeit ausgelegt werden dürfe: "Der Einsatz der Innenrevision zur kritischen Beurteilung geltender Verfahren und insbesondere bestehender Organisationsstrukturen wird zum Teil als problematisch angesehen. Diese Art der Tätigkeit geht angeblich über den Rahmen einer Prüfung hinaus und hat Planungscharakter"¹¹. Damit ist der dritte Aspekt ausgesprochen, die Frage nämlich, inwieweit der interne Revisor beratend wirken soll und darf. Offensichtlich ist ein massgeblicher, gestaltender Einfluss auf das betriebliche Geschehen nicht vereinbar mit dem Anspruch, dieses aus unbeteiligter Sicht zu beurteilen. "Je mehr die Gestaltung grundlegende organisatorische Festlegungen betrifft – und das ist die neuere Entwicklung – desto grösser wird die Gefahr für die Interne Revi-

7 Der englische Originaltext ist wiedergegeben in Anhang B dieser Arbeit, Abschnitt 'Objective and Scope'. Übersetzung durch den Verfasser.

8 Vgl. Institut für Interne Revision (1959), S. 17.

9 Vgl. Blohm (1957), S. 22 f.; Ballmann (1967), S. 22; Wieting, S. 51; Hofmann (1972), S. 13; Peemöller, S. 18.

10 'The modern internal auditor – like modern the business manager he serves – is fast becoming a generalist in a world of specialists. And new ideas and theories in all aspects of the management sciences are the sustenance on which he feeds ...'. Sawyer (1973), S. 53.

11 Peemöller, S. 20. Die Idee der Internen Revision als spezialisierte Stabstelle vertritt auch Wieting, S. 50 f.

sion, eigene Arbeitsergebnisse kritisch beurteilen zu müssen"¹². Ob und wie dieser Gefahr begegnet werden soll, darüber bestehen grundlegend verschiedene Auffassungen¹³.

Die Vorstellungen über Funktion und Aufgaben der Internen Revision bestimmen den Charakter dieser Stabstelle ganz wesentlich. Sie sind weder in der Literatur noch in der Praxis so einheitlich, wie es zunächst bei der Betrachtung der jeweiligen Entwicklungstendenzen den Anschein macht¹⁴. Umso notwendiger ist es im konkreten Fall, diese Vorstellungen durch unternehmungspolitische Grundsätze eindeutig zu formulieren.

Auf die Frage der Aufgabenstellung und auf mögliche unterschiedliche Auffassungen und Vorstellungen werden wir im fünften Kapitel näher eingehen. Insoweit, als sie mit der institutionellen Gestaltung direkt zusammenhängen, sind sie aber schon hier zu berücksichtigen.

Neben den Aspekten der Aufgabenstellung ist auch die Art und Weise der Aufgabenlösung für den Charakter einer Stabstelle von Bedeutung. Aus der Natur der Revision als einer übergeordneten Kontrolle ergibt sich ein sehr grosser Spielraum für die Aufgabenlösung, welcher optimale genutzt werden muss. JUNG/BLUMBERG meinen, es sollte "dem Innenrevisor bei der Ausarbeitung seines Prüfungsprogramms und der Erstellung seines Berichtes völlige Freiheit gewährt werden"¹⁵. Ob damit allerdings die Interessen der vorgesetzten Instanz und der anderen an der Prüfung beteiligten oder am Prüfungsergebnis teilhabenden Stellen gewahrt werden können, erscheint zumindest fragwürdig. Inwieweit die Selbständigkeit der Aufgabenlösung ebenfalls durch unternehmungspolitische Richtlinien gewährleistet bzw. eingeschränkt werden soll, hängt weitgehend von der Bedeutung dieser Interessen ab.

41.3 Richtlinien zur Regelung des Weisungsrechts

Grundsätzlich verfügen Stabstellen nicht über Entscheidungs- und Anordnungsbefugnisse gegenüber anderen Stellen. Abweichungen sind in der betrieblichen Wirklichkeit jedoch oft zu finden, um die vorgesetzte Instanz von methodischen Entscheidungen zu entlasten und um der Stabstelle die Erfüllung ihrer Aufgabe zu erleichtern. Denkbar sind dabei zeitlich und/oder sachlich begrenzte sowie fachtechnische Weisungsrechte¹⁶. Es soll im folgenden untersucht werden, ob auch der Internen Revision solche Rechte übertragen werden können, welche sich insgesamt günstig auf das Prüfungsergebnis auswirken. Zur Diskussion stehen dabei:

a) Kompetenzen im Zusammenhang mit der Prüfungsdurchführung;

12 Blohm (1977), S. 95.

13 Ein Beispiel dazu gibt Blohm (1962), S. 67 ff.

14 Vgl. Abschnitt 11.1 dieser Arbeit.

15 Jung/Blumberg, S. 4.

16 Vgl. Rühli, S. 203 f.

- b) Kompetenzen im Zusammenhang mit Prüfungsergebnissen;
- c) Kompetenzen ausserhalb der Prüfungstätigkeit.

Im Zusammenhang mit der Prüfungsdurchführung kann die interne Revisionsstelle ermächtigt werden, selbst Massnahmen anzuordnen oder Arbeiten durchführen zu lassen, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit den durchzuführenden Prüfungsarbeiten stehen, so beispielsweise den Unterbruch der betrieblichen Tätigkeit bei einzelnen Stellen, das Erstellen von Abschlüssen, Abstimmungen oder Listen, die Beschaffung von Hilfsmitteln, Dokumenten oder Wertgegenständen.

Solche Kompetenzen sind grundsätzlich abzulehnen, da sie den Zuständigkeitsbereich der verantwortlichen Instanz verletzen und diese dadurch nicht mehr in der Lage ist, ihre Verantwortung für das dortige Geschehen während der Zeit der Prüfung wahrzunehmen. Im selben Masse wächst die Gefahr, dass der Revisor für betriebliche Zwischenfälle während seiner Anwesenheit verantwortlich gemacht wird. Sie sind nur dort gerechtfertigt, wo sie erforderlich sind, um das Prüfungsziel zu erreichen. Dies trifft in der Regel zu, wo Prüfungen unangemeldet und überraschend zu erfolgen haben. Die möglichen Fälle und die zugehörigen Anordnungsbefugnisse sollten dabei jedoch möglichst genau festgelegt werden.

Weiter kann vorgesehen werden, dass der Revisor befugt ist, die Behebung von festgestellten Fehlern und Mängeln selbst zu veranlassen. Auch solche Weisungsrechte sind aus denselben Gründen abzulehnen.

Schliesslich ist es denkbar, dass dem internen Revisor die Möglichkeit gegeben wird, dort an betrieblichen Entscheidungen mitzuwirken, wo er über besonders eingehende und im Vergleich zur zuständigen Linienstelle fundierte Sachkenntnis verfügt, beispielsweise in Belangen der internen Kontrolle. Solche Kompetenzen können sein:

a) Mitspracherecht

Eine Entscheidung kann von der zuständigen Instanz nur dann gefällt werden, wenn der internen Revisionsstelle zuvor Gelegenheit geboten wurde, ihre Meinung zu vertreten.

b) Mitentscheidungsrecht

Die Entscheidung der zuständigen Instanz besitzt nur mit der Zustimmung der Internen Revision Gültigkeit.

Ein Mitentscheidungsrecht muss nach unserer Ansicht in jedem Fall abgelehnt werden. Die Mitwirkung und die Verantwortung der internen Revisionsstelle, welche kraft ihrer fachlichen Kenntnisse faktisch zu einer Alleinzuständigkeit führen müssten, widersprechen den Grundsätzen der übergeordneten Kontrolle in fundamentaler Weise¹⁷.

Etwas differenzierter ist dagegen das Mitspracherecht zu beurteilen, welches einer Institutionalisierung der — grundsätzlich umstrittenen — Beraterfunktion

17 Vgl. dazu Wieting, S. 59 ff. und dort angeführtes Beispiel.

gleichkommt. Der hauptsächliche Vorteil solcher Regelungen liegt darin, dass die Interne Revision über geplante Verfahrens- und Systemänderungen in allen vorgesehenen Fällen orientiert werden muss. Je nach der Wichtigkeit und Bedeutung der Entscheidung für die Sicherheit der betrieblichen Abläufe können dadurch potentiell kostspielige Fehler und Mängel vor der Ausführung ausgeschaltet werden¹⁸. Inwieweit sie von den betroffenen Linienstellen selbst als Einschränkung ihrer Kompetenzen betrachtet werden, hängt sehr weitgehend von der spezifischen Situation und den darin bestehenden informalen Strukturen ab. Zu den Bedingungen, welche erfüllt sein müssen, damit der Revisor an Entscheidungen vollberechtigt mitwirken kann, äussert sich BLOHM wie folgt: "Man muss nur klarstellen, dass ein *Gremium* entscheidet, dessen *Mitglied* der Revisor für die Entscheidung ist. Die Entscheidung kann durchaus wieder Revisionsobjekt sein, möglicherweise des gleichen Revisors, aber er befindet sich dann in einer anderen Rolle ... Was wir lernen und lehren müssen, ist das Wirken der gleichen Person in verschiedenen Rollen, zwar mit der gleichen oberen Zielsetzung des Betriebes, aber durchaus mit differenzierten Teilzielen und mit festen Bemühungen, eigene Emotionen und persönliche Ziele zurückzustellen"¹⁹.

41.4 Richtlinien zur Regelung des Informationsrechts

Als Gegenstück zum fehlenden Weisungsrecht bildet das Informationsrecht ein weiteres Merkmal jeder Stabstelle. Man unterscheidet dabei²⁰:

a) *Passives Informationsrecht*

Die Linienstellen sind verpflichtet, der Stabstelle rechtzeitig sachlich richtige und vollständige Informationen über alle relevanten Tatbestände zu vermitteln.

b) *Aktives Informationsrecht*

Die Stabstellen sind berechtigt, innerhalb ihres Tätigkeitsgebiets alle zur Ausübung ihrer Funktion erforderlichen Informationen einzuholen.

Die Literatur der Internen Revision vertritt hier einhellig die Ansicht, dass dieser Stelle ein sehr grosser Informationsspielraum gewährt werden muss. Durch eine zweckmässige Integration in die Verteilernetze soll gewährleistet werden, dass sie "laufend lückenlos, gewissermassen automatisch über die wichtigsten Vorfälle informiert wird"²¹, und keine informalen Abhängigkeiten zwischen der Internen Revi-

18 Vgl. dazu ebenfalls Wieting, S. 57 ff. und dort angeführtes Beispiel.

19 Blohm (1977), S. 96. Hervorhebung von Substantiven bereits durch den Autor.

20 Vgl. Rühli, S. 202 f.

21 Vgl. Blohm (1962), S. 23.

sion und anderen Stellen entstehen können²². Zudem muss sie über das Recht verfügen, sich selbst über all jene Sachverhalte zu informieren, welche für ihre Prüfung von Bedeutung sein könnten. Darin wird auch der Bereich der Unternehmungsleitung ausdrücklich mit eingeschlossen; Beschränkungen des Informationsrechts dürfen nur durch die Unternehmungsleitung selbst angeordnet werden²³.

Gerade der sehr grosse Informationsspielraum macht es notwendig, dass die Interne Revision in sparsamer und wirtschaftlicher Weise davon Gebrauch macht. Damit meinen wir, dass:

- a) darauf geachtet werden muss, die notwendigen Informationen mit den geringsten Kosten (sowohl Kosten der Erarbeitung, der Übermittlung als auch der Auswertung) zu gewinnen;
- b) das Ausmass der verlangten Informationen im Hinblick auf das Arbeitsergebnis wirtschaftlich vertretbar sein muss.

Ist die Interne Revision nicht in der Lage, die Art und Weise ihrer Informationsbeschaffung hinsichtlich beider Kriterien zu rechtfertigen, wird sie sehr bald mit Widerständen von Seiten der Informationslieferanten rechnen müssen, welche eine wirkungsvolle Arbeitsweise erheblich behindern.

Verschiedene Faktoren erschweren bei der Internen Revision die Erfüllung dieser beiden Forderungen. Dem folgenden Grundsatz von HOFMANN kann zwar beige-pflichtet werden: "Routinemässig sollte die Abteilung aber nur Unterlagen erhalten bzw. anfordern, die sie mit Sicherheit für ihre Planung und laufende Arbeit benötigt"²⁴. Da es jedoch nicht Aufgabe der Internen Revision ist, am laufenden Geschehen aktiv mitzuwirken, haben solche Routineinformationen nur einen geringen Anteil am gesamten Informationsbedarf. Wenig klar ist im weiteren, was unter seiner Forderung – "objektive Arbeit setzt optimale Information voraus"²⁵ – verstanden werden könnte.

Für die Tätigkeit der Internen Revision sind, je nach der Phase, in der sich ein Prüfungsprojekt befindet, verschiedene Arten der Information von Bedeutung. Wir unterscheiden hier als Phasen die Anregung, die Planung und die Durchführung des Prüfungsprojekts sowie die Kontrolle der nach Prüfungsabschluss getroffenen Massnahmen.

Dort, wo konkrete Prüfungsaufträge fehlen, und dies ist bei der Tätigkeit der Internen Revision überwiegend der Fall, kommt der Phase der Anregung besondere Bedeutung zu²⁶. Es geht dabei darum, diejenigen Aktivitäten innerhalb der Unternehmung zu finden, welche "besonders verdächtig sind für Unregelmässigkeiten, Unkorrektheiten oder nachhaltige Verluste und deshalb der besonderen Aufmerksamkeit sowohl der verantwortlichen Instanzen als auch der Internen Revision be-

22 Vgl. Petersen Heinz; Gedanken zur unternehmenseigenen Revision, in: Die Wirtschaftsprüfung, 8. Jg., 1955, S. 389.

23 Vgl. Peemöller, S. 28.

24 Hofmann (1972), S. 33.

25 Hofmann (1972), S. 32.

26 Vgl. von Wysocki (1967), S. 177.

dürfen“²⁷. Es ist unseres Erachtens von grosser Bedeutung, dass die Interne Revision durch gezielte Informationen in die Lage versetzt wird, selbst als Initiantin von Prüfungsprojekten zu wirken. Dies setzt aber voraus, dass sie von diesen Instanzen – dies betrifft in der Regel vor allem Unternehmensleitung und Controller – über Besonderheiten und Veränderungen in den betrieblichen Abläufen hinreichend informiert wird. Als ein wirksames Instrument schlägt SAWYER die Erstellung von Listen vor mit “Activities Requiring Special Audit Emphasis”, welche regelmässig mit der Unternehmensleitung und ev. auch mit anderen Stellen abgestimmt werden²⁸.

Für die Planung eines Prüfungsprojekts muss der beauftragte Revisor in der Lage sein, innerhalb des Prüfungsgebietes Prüfungsschwerpunkte zu bilden, die anzuwendenden Prüfungsverfahren zu bestimmen und über Umfang und Tiefe der vorzunehmenden Tests zu entscheiden. Er benötigt dazu Informationen, um sich “ein umfassendes Bild” der organisatorischen und personellen Struktur sowie der in diesem Bereich ausgeübten Tätigkeiten und Funktionen zu machen. Er muss diejenigen Faktoren frühzeitig erkennen, welche die Ursache von Risiken, Fehlern oder Unwirtschaftlichkeiten sein könnten. Solche Informationen beziehen sich nicht auf Details und müssen nicht präzise sein; sie dürfen jedoch auch keine einseitige – z.B. rein formalorganisatorische – Darstellung ergeben. Sie sollen dem Revisor nicht nur Wissen vermitteln, sondern auch Eindrücke und Ideen²⁹, mit denen er die zu testenden Hypothesen entwickeln kann. Trotzdem der Revisor schon hier frei sein muss in der Art und im Umfang der Informationsbeschaffung, empfiehlt es sich, als Richtlinien sowohl für den Prüfer als auch für die Geprüften alle diejenigen Unterlagen und die zu besprechenden Sachverhalte auf einer Check-Liste festzuhalten, deren Kenntnis für den Revisor und für seine zu treffenden Entscheidungen notwendig sind³⁰.

In der Phase der Durchführung ist das Ziel ein möglichst sicheres und genaues Prüfungsurteil. “Diesem Ziel äquivalent ist das Ziel, die Menge realisierter Prüfungsinformationen möglichst gross werden zu lassen. Als Restriktion sind die anfallenden Prüfungskosten zu beachten”³¹. Die Bezeichnung “realisierte Prüfungsinformationen” ist hier von ausschlaggebender Bedeutung. Nicht alle vom Revisor eingesehenen Unterlagen und von ihm gemachten Beobachtungen, Befragungen, Zählungen und Berechnungen können bereits als Informationen im Sinne des für die Stützung einer Prüfungshypothese benötigten “evidence” betrachtet werden; nicht alle Infor-

27 Sawyer (1973), S. 88.

28 Vgl. Sawyer (1973), S. 88 ff.

29 ‘The auditor must not only view the scene and read the words – he must hear the music too. He must do more than observe the flow of work. He must perceive the true objectives ... he must pinpoint the key controls ... he must understand the management style ... he must test the quality of the employees’. Sawyer (1973), S. 124.

30 Vgl. dazu Sawyer (1973), S. 127 ff. Das Vorgehen des externen Revisors ist in der Planungsphase formal weitgehend gleich. Eine sehr eingehende Beschreibung der Planungsphase als Entscheidungsprozess geben Arens/Loebbecke, S. 88 ff.

31 Schulte Elmar B., Quantitative Methoden der Urteilsgewinnung bei Unternehmensprüfungen, Düsseldorf 1970, S. 40.

mationen sind zuverlässig und genau, und nicht alle stehen mit dem zu prüfenden Sachverhalt in direkter Beziehung.

Wesentlich für Art und Umfang der benötigten Informationen ist die Prüfungsmethode, welche vom Revisor gewählt wird. Versucht er, sein Urteil auf dem direkten Weg eines einfachen Vergleichs von vorgegebenen oder ausgearbeiteten Normen und festgestellten realen Sachverhalten zu gewinnen³², benötigt er in der Regel eine Vielzahl detaillierter Informationen, um sowohl die von ihm angewandte Norm als auch seine Feststellungen über den realen Sachverhalt hinreichend sicher und genau zu fundieren. Die Nachteile dieser Vorgehensweise sieht das Revisionshandbuch der Schweiz vor allem darin,

- dass der Prüfer zwangsläufig an den Einzelheiten hängen bleibt,
- dass er Sicherheit nur durch sehr umfangreiche Prüfungen gewinnen kann,
- dass die Auswahl der Stichproben den besonderen Gegebenheiten des Unternehmens nicht gerecht wird,
- dass der Überblick über die Unternehmung als Ganzes (Lage, Entwicklung) nicht gewonnen werden kann³³.

So wird denn auch in der Literatur der Internen Revision nur für jene Prüffelder ein solches Vorgehen empfohlen, wo der Revisor auf eine genaue und zuverlässige Messung angewiesen ist³⁴. Lassen sich mit den Methoden der indirekten Prüfung diese Prüffelder identifizieren, dann kann der Aufwand der Informationsbeschaffung sehr nachhaltig reduziert werden. Der Umfang der für eine Prüfung benötigten Informationen hängt deshalb unseres Erachtens nicht davon ab, ob das Recht der Selbstinformation "taktvoll und mit Mass ausgeübt"³⁵ wird, sondern, ob der Revisor mit den Techniken der direkten und indirekten Prüfung vertraut ist und diese im Hinblick auf ein wirtschaftliches Prüfungsurteil richtig anwendet.

In der Kontrollphase schliesslich geht es darum, die Behebung der während der Revision festgestellten Fehler und Mängel zu überwachen, sofern diese erst nach Abschluss der Prüfung erfolgt. Es ist für die Interne Revision nicht nur von Bedeutung zu wissen, dass wirksame Massnahmen zeitgerecht getroffen werden, sondern auch eine wertvolle Bestätigung ihrer Arbeit, ihre Anregungen und Vorschläge realisiert zu sehen. Informationen über die Realisation von Verbesserungen sind notwendig für die Anregung oder Planung neuer Prüfungen und gleichzeitig ein Ansporn für gute Prüfungsleistungen³⁶.

32 Dieses Vorgehen entspricht der bei VON WYSOCKI dargestellten 'einfachen Prüfung'. Vgl. von Wysocki (1967), S. 209 ff.

33 Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, Teil 3.2, S. 14.

34 'In today's complex world, the examination of an entire entity in detail is usually impractical or uneconomical. But testing — when viewed as putting something to the proof — does not necessarily exclude a complete examination. It is anything which supplies the auditor with the proof he needs to support his audit opinion'. Sawyer (1973), S. 281.

35 Hofmann (1972), S. 33.

36 Vgl. Thiele Harald/Süss Ludwig, System zur Überwachung der Durchführung von Revisionsvorschlägen, in: Zeitschrift Interne Revision, 10. Jg., 1975, Heft 3, S. 151 ff.

Da mit der Abgabe des Revisionsberichts die Prüfungsarbeiten im betreffenden Bereich beendet sind, ist es notwendig, die Berichterstattung über getroffene Massnahmen zwingend festzulegen. Der Lösungsvorschlag von THIELE/SÜSS³⁷ geht davon aus, dass die zu treffenden Massnahmen bereits in der Schlussbesprechung der Prüfungsergebnisse vereinbart und als konkrete Aufträge an die verantwortlichen Stellen formuliert werden können. Die notwendige Kontrollinformation beschränkt sich in diesem Fall auf eine Vollzugsmeldung mit eventuellen technischen Ergänzungen.

Der Vorschlag von SAWYER³⁸ dagegen geht davon aus, dass korrektive Massnahmen von den verantwortlichen Instanzen zuerst ausgearbeitet werden müssen. Seine Lösung sieht deshalb vor, dass in jedem Unternehmungsbereich eine Instanz verantwortlich gemacht wird, welche der Revisionsstelle über die geplanten oder bereits vollzogenen Massnahmen innerhalb einer bestimmten Frist Bericht erstattet. Dieser wiederum soll das Recht eingeräumt werden, kritisch Stellung dazu zu beziehen und zu diesem Zwecke Unterlagen über technische Details verlangen oder Nachprüfungen durchführen zu können.

41.5 Informale Erscheinungen

Informale Erscheinungen verschiedenster Art sind Merkmale jeder sozialen Organisationsform; MAYUTZ unterscheidet beispielsweise zwischen informalen Gruppen, informaler Autorität, informalem sozialen Status, informalen Normen und informaler Kommunikation³⁹. In diesem Abschnitt sollen lediglich diejenigen Aspekte erörtert werden, welche sich negativ auf die Prüfungsarbeit auswirken können.

Informale Erscheinungen sind vor allem im Zusammenhang mit der Autorität des Revisors oder der Revisionsstelle als Ganzes zu beobachten. Wie die Unabhängigkeit kommt auch die Autorität in der geistigen Haltung und in der Erscheinung des internen Revisors zum Ausdruck; sie hängt ab von seiner Stellung, seinem Rang, seiner Person und seinem Können, zweifellos aber auch vom Erfolg seiner Tätigkeit⁴⁰. Auch hier ist es nicht möglich, ein optimales Mass an Autorität festzulegen. Hingegen ist es sinnvoll, einige Erscheinungen informaler Autorität auf ihre negativen Auswirkungen hin zu untersuchen.

Jede Prüfung kann als ein Prozess der Urteilsbildung betrachtet werden. Der Revisor unterliegt dabei zahlreichen Einflüssen, welche auf sein Urteil einwirken. Er ist ja nicht nur verpflichtet, Fakten für sein Urteil zusammenzutragen, sondern auch Aussagen und Auffassungen der Geprüften in sein Urteil mit einzubeziehen. Die Ba-

37 Vgl. Thiele/Süss, S. 147 ff. Dieser stützt sich auf die Anregungen von Ballmann (1967), S. 240 ff.

38 Vgl. Sawyer (1973), S. 429 ff.

39 Vgl. Mayutz Renate, Die soziale Organisation des Industriebetriebes, unveränderter Nachdruck, Stuttgart 1966, S. 41 ff.

40 Vgl. Ballmann (1967), S. 36.

sis des Urteils ist deshalb eine Vielfalt verschiedenartiger, sich ergänzender oder auch widersprechender Daten und Informationen. Anders dagegen das Urteil, zu dem der Revisor gelangt ist. Dieses Urteil entspricht seiner wohlbegründeten, sachverständigen Überzeugung und muss als solches, wenn es auf soliden Grundlagen beruht, vom Geprüften und vom Berichtsempfänger akzeptiert werden. Das Urteil ist kein Gegenstand von Verhandlungen und Kompromissen und kann auch nicht durch das Urteil einer anderen Person ersetzt werden⁴¹. Alle gleich wie gearteten Versuche, den Revisor ohne oder gegen seine wohlbegründete Überzeugung zu einem Urteil zu bewegen oder ihn von dieser Überzeugung abzubringen, sind nicht zulässig.

Ebenso erwähnenswert ist aber auch der Fall, in welchem die Interne Revision einen unzulässigen Einfluss ausübt. So spricht POTOČNIK von der latenten Gefahr, dass die Interne Revision als "graue Eminenz" betrachtet wird und führt dazu aus: "Die Furcht davor, dass das Management präjudiziert werden könnte, mag für den Widerstand gegen die Interne Revision, wie er heute noch in einigen Bereichen vorkommt, verantwortlich sein"⁴². Es ist durchaus möglich, dass das Urteil, zu dem der Revisor gelangt ist, und die Vorschläge, welche er vorbringt, zu Konflikten mit den verantwortlichen Stellen des geprüften Bereichs führen. Der Widerstand dieser Stellen kann dabei sowohl psychologisch motiviert (Defensivhaltung) als auch sachlich begründet sein. Zweifellos ist es ein Zeichen für die hohe fachliche Qualität des Revisors und seiner Arbeit, wenn es gelingt, mit Hilfe der in den Prüfungsunterlagen aufgezeichneten Feststellungen und durch eine geschickt vorgebrachte Argumentation solche Widerstände zu beseitigen⁴³. Ein Erfordernis, dass der Revisor um seiner Stellung und seiner Glaubwürdigkeit willen seine Ansichten und Vorstellungen durchsetzt, darf dagegen nicht bestehen⁴⁴. Es ist lediglich notwendig, dass der Revisor seine Position mit sachlich fundierten Argumenten verteidigen kann.

Daneben ist er verpflichtet, auch auf andere Positionen einzugehen und diese – ebenso wie die seinige – in seinem Prüfungsbericht darzustellen⁴⁵. Obwohl dies das Risiko erhöht, dass sich der Berichtsempfänger gegen die Vorschläge der Internen Revision entscheidet, wird doch gesamthaft betrachtet die Stellung der Internen Revision sowohl gegenüber den geprüften Bereichen als auch gegenüber dem Berichtsempfänger gefestigt. Die opponierenden Stellen werden nämlich einer expliziten Gegenüberstellung der Positionen nur dann zustimmen, wenn sie die ihre als sachlich mindestens ebenso fundiert betrachten wie die des Revisors. Für die Ent-

41 'That opinion cannot be delegated. It cannot be compromised. It can be only what the auditor can defend and support and is willing to attest to by his signature. He cannot substitute someone else's opinion for his own'. Sawyer (1973), S. 428.

42 Potocnik, S. 4.

43 Vgl. Thiele/Süss, S. 148.

44 Im Gegensatz dazu THIELE/SÜSS: "Wenn jedem Mitarbeiter eines Unternehmens bewusst ist, dass die Revision nicht nur Vorschläge unterbreitet, die von Fall zu Fall Verwirklichung finden, sondern dass alle von der Revision erarbeiteten Vorschläge in einem zeitlich festgelegten Rahmen realisiert werden müssen, wird die Bedeutung der Revision als Überwachungsorgan der Geschäftsleitung besser gesehen. Man wird dann der Revision den ihr gebührenden Stellenwert einräumen". Thiele/Süss, S. 151.

45 Vgl. Sawyer (1973), S. 425 ff.

scheidungsinstanz jedoch bringt diese Art der Konfliktaustragung eine wesentliche Verbesserung ihrer Informationsbasis, durch die auch die Gefahr negativer Effekte der Unsicherheitsabsorbtion (unsichere oder risikobehaftete Informationen von Sachverständigen werden vom Entscheidungsträger als gesicherte "Erkenntnisse" in die Entscheidung einbezogen)⁴⁶ verringert werden kann.

42 Personalbestand

42.1 Empirische Feststellungen und ihre Mängel

Ein erster Überblick über den Personalbestand der in unseren Erhebungen erfassten internen Revisionsstellen zeigt, dass es sich in der überwiegenden Zahl um Stellen mit kleinen Mitarbeiterzahlen handelt. Addiert man jedoch die einzelnen hier erfassten Personalbestände, so erhält man eine Anzahl von über 600 in der Internen Revision tätigen Personen. Nach unseren Schätzungen dürfte die Gesamtzahl der in der Schweiz tätigen internen Revisoren noch um ca. 30% höher liegen, wenn die nicht in dieser Statistik erfassten Revisionsstellen, welche bei in- und ausländischen Unternehmungen in der Schweiz existieren, mitberücksichtigt werden.

	Gruppe 1	Banken	Versicherungen	Total
1– 2 Mitarbeiter	20	8	5	33
3– 5 Mitarbeiter	14	11	5	30
6–20 Mitarbeiter	12	10	3	25
über 20 Mitarbeiter	4	5	–	9
nicht bekanntgegeben	7	4	2	13
	<u>57</u>	<u>38</u>	<u>15</u>	<u>110</u>

Abbildung 20: Personalbestand der internen Revisionsstellen in der Schweiz ⁴⁷

Als grobe Richtlinie für den erforderlichen Personalbestand einer internen Revisionsstelle wird in Literatur und Praxis oft ein bestimmtes Verhältnis zur Gesamtzahl der Beschäftigten angeführt. Solche Verhältniszahlen, welche wir im folgenden für verschiedene Länder angeben, sind mit Vorsicht zu betrachten. Im Vergleich der verschiedenen Länder fällt auf, dass amerikanische Unternehmungen durchwegs höhere Werte aufweisen als europäische; ein Vergleich der Branchenwerte ergibt jedoch eine weitgehende Übereinstimmung bezüglich Rangfolge und Grössenrelation.

46 Zur Unsicherheitsabsorbtion äussert sich in der deutschsprachigen Literatur erstmals Luhmann Niklas (1964), Funktionen und Folgen formaler Organisation, Berlin 1964, S. 175.

47 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz.

	USA 1975 ⁴⁸	UK 1975 ⁴⁹	BRD 1973 ⁵⁰	Schweiz 1977 ⁵¹
Industrie	0.76	0.66	0.42	0.42
Handel	1.50	0.78	0.67	1.10
Transport und Dienstleistungen	1.23	0.71	0.94	0.74
Banken (CH exkl. Kantonalbanken)	12.05 (1968: 5.68)	3.52	3.98	6.75
Kantonalbanken	—	—	—	14.13
Versicherungen	2.95	2.38	2.27	2.61

Abbildung 21: Anzahl interner Revisoren pro 1000 Mitarbeiter

Diese Durchschnittszahlen lassen jedoch aus verschiedenen Gründen keine genauen Schlüsse zu. Für die Bundesrepublik Deutschland wurde festgestellt, dass die Grösse der hier gewählten Verhältniszahl sich umgekehrt proportional zur Gesamtzahl der Beschäftigten verhält (siehe Abbildung 22). In der Schweiz ist ein repräsentativer Vergleich nicht möglich, jedoch könnten aufgrund des grossen Anteils mittlerer Unternehmungen tendenziell höhere Durchschnittswerte erwartet werden.

	Gesamtzahl der Beschäftigten			
	bis 1'000	1'001–10'000	10'001–100'000	über 100'000
Industrie	1.40	0.57	0.43	0.33
Handel	4.21	1.06	0.42	—
Banken	7.69	3.36	3.96	—
Versicherungen	4.58	2.14	—	—

Abbildung 22: Anzahl interner Revisoren pro 1000 Mitarbeiter in Abhängigkeit der Gesamtbeschäftigtenzahl in der BRD⁵²

48 Quelle: Institute of Internal Auditors (1976), S. 69. Einzelne Gruppen wurden für die hier verwendete Darstellung durch einen gewichteten arithmetischen Mittelwert zusammengefasst.

49 Quelle: Institute of Internal Auditors, United Kingdom Chapter, S. 5. Zusammenfassung wie in Fussnote 48.

50 Quelle: Institut für Interne Revision (1974), S. 44. Zusammenfassung wie in Fussnote 48.

51 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen; Stichtag 31.12.1977.

52 Quelle: Institut für Interne Revision (1974), S. 45.

Die relative Grösse hängt weiter sehr stark davon ab, ob und in welchem Ausmass der internen Revisionsstelle auch Sonderaufgaben übertragen werden, welche keine eigentlichen Prüfungsaufgaben sind. In der Praxis existiert ein sehr breites Spektrum solcher Aufgaben, welche von Revisoren neben ihrer eigentlichen Prüfungstätigkeit wahrgenommen werden. Einen Einblick geben die empirischen Ergebnisse in Abbildung 23.

	BRD 1973 ⁵³		Schweiz 1977 ⁵⁴	
	häufig	gelegentlich	häufig	gelegentlich
Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsanalysen	30%	46%	9%	44%
Planungs- und Prognostizierungsaufgaben	8%	12%	—	27%
Statistik	10%	23%	7%	27%
Unternehmensbewertungen	6%	27%	7%	17%
Erstellen von Bilanzen, Steuererklärungen und anderen Ausweisen	nicht untersucht		9%	17%

Als weitere Aufgaben wurden aufgeführt:
Organisationsberatungen, Konzernabschlüsse, interne Ausbildung kaufmännischer Kader, Erstellen von internen Weisungen, Aufgaben bei Betriebsübergaben und Direktionswechsel.

Abbildung 23: Sonderaufgaben, welche von der Internen Revision wahrgenommen werden

Eine Analyse der zeitlichen Belastung zeigt sowohl für die Schweiz als auch für die Bundesrepublik Deutschland, dass diese Sonderaufgaben am gesamten Arbeitsvolumen sehr unterschiedlichen Anteil haben. Währenddem über 30% der befragten Revisionsstellen in der Schweiz keine solchen Aufgaben auszuführen haben, beträgt der Anteil bei anderen befragten Stellen bis zu 40% des Arbeitsvolumens. Damit bestätigt sich die bereits gemachte Feststellung, dass die vielseitige Aufgabenstellung unter Umständen wesentlich zur Existenzberechtigung von internen Revisionsstellen beiträgt.

⁵³ Quelle: Institut für Interne Revision (1974), S. 45; 377 Unternehmungen = 100%.

⁵⁴ Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; 47 Unternehmungen = 100%.

Anteil der Sonderaufgaben	Anteil der befragten Unternehmungen	
	BRD 1973 ⁵⁵	Schweiz 1977 ⁵⁶
0%	}	32%
1–10%		41%
11–20%	}	9%
21–30%		9%
31–40%	}	9%
über 40%		-

Abbildung 24: Prozentualer Anteil der Sonderaufgaben am gesamten Arbeitsvolumen

Die uns am wichtigsten scheinenden Aspekte konnten in der empirischen Untersuchung bisher keine Berücksichtigung finden. Es sind dies:

- a) Einflüsse der Kontrollstruktur;
- b) branchenspezifische Einflussfaktoren.

Organisationsstruktur, geographische Ausdehnung, Mechanisierungs- bzw. Automatisierungsgrad, Qualität der internen Kontrolle etc. schaffen sehr unterschiedliche Voraussetzungen für die notwendige Grösse der internen Revisionsstelle. Eine empirische Erforschung dieser Zusammenhänge könnte nur durch eingehende Analysen bestehender Kontrollstrukturen vorgenommen werden; im Rahmen dieser Arbeit können wir lediglich auf einzelne Beobachtungen Bezug nehmen.

42.2 Einflüsse der Kontrollstruktur

Wir gehen davon aus, dass die Tätigkeit der Internen Revision im Rahmen der internen Kontrolle als freie, übergeordnete Überwachung betrachtet werden kann und von den angeordneten und in die Arbeitsprozesse eingebauten Überwachungsmassnahmen unterschieden werden muss⁵⁷. Die Grenze zwischen angeordneter und übergeordneter Überwachung lässt sich in der Regel leicht feststellen an der Zwangsläufigkeit der Kontrolltätigkeit, bzw. am Auftrag, den die kontrollierende Stelle ausführt.

55 Quelle: Institut für Interne Revision (1974), S. 83; 377 Unternehmungen = 100%.

56 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandsfirmen in der Schweiz;

47 Unternehmungen = 100%.

57 Vgl. Abschnitt 32.3 dieser Arbeit.

Zunächst muss die hier zu behandelnde Problematik näher spezifiziert werden. Es ist vor allem in kleineren Unternehmungen üblich, dass die Interne Revision neben den behandelten Sonderaufgaben auch regelmässige, in die Arbeitsabläufe eingeplante Kontrollen wahrnimmt, so z.B. Saldoabstimmungen zwischen EDV- und manueller Buchhaltung, Abstimmung der Bankkonten mit Bankanzeigen, periodische Kassazählungen und Kontrolle von Spesenabrechnungen. Hier handelt es sich um Aufgaben ohne Prüfungscharakter. Sie sind grundsätzlich umstritten, da sie das Prinzip der Trennung von Kontroll- und Prüfungsaufgaben durchbrechen.

Durch die Belastung der Internen Revision mit Routinekontrollen ändert sich die betriebliche Kontrollstruktur nicht. Lediglich die Frage der Aufgabenverteilung wäre zu diskutieren.

Die Kontrollstruktur ändert sich jedoch im Falle der Umwandlung von Prüfungen, welche durch die Interne Revision nach freiem, pflichtgemässen Ermessen durchgeführt wurden, in angeordnete, regelmässig von Mitarbeitern der betreffenden Abteilung durchzuführende Kontrollen. Ein Beispiel aus dem Bereich der Bestandeskontrolle soll dies verdeutlichen. Während es bei kleinen Beständen oder geringen Bewegungen genügt, dass neben der Inventur am Jahresende während des Jahres gelegentlich stichprobenweise Zählungen durch den Revisor vorgenommen werden, kann es bei wachsenden Beständen und zunehmenden Umsätzen angezeigt sein, dass Mitarbeiter der Betriebsbuchhaltung nach einem bestimmten Turnus solche Zählungen durchführen. Sie werden zu einem festen Bestandteil abteilungsintern ausgeübter Kontrollen. Durch den personellen Ausbau der internen Kontrollmassnahmen wird es möglich, die Interne Revision selbst von umfangreichen Detailprüfungen zu entlasten. Sie hat sich nunmehr nur noch von der Wirksamkeit dieser Massnahmen zu überzeugen⁵⁸.

Ein anderer möglicher Vorgang ist die "Rück-Übertragung" von Prüfungsaufgaben an die verantwortlichen betrieblichen Stellen. So wurde z.B. in einem amerikanischen Unternehmen von der Internen Revision ein "Internal Control Review Program" entwickelt, welches so aufgebaut ist, dass alle notwendigen Prüfungen über die Einhaltung interner Kontrollbestimmungen je nach Wichtigkeit monatlich, vierteljährlich, halbjährlich oder jährlich durchzuführen sind. Für die Durchführung des Programms ist der lokale Finance Manager verantwortlich. Er erhält so ein Instrument, das ihn befähigt, seine Verantwortung für eine zuverlässige und zweckmässige interne Kontrolle wirkungsvoll wahrzunehmen. Die Interne Revision dagegen kann, je nach den Resultaten dieser Programme, ihre Prüfungsfrequenz erheblich reduzieren.

Die notwendige Prüfungsfrequenz ist vor allem in objektgegliederten, räumlich dezentralisierten Unternehmungen ausschlaggebend für den Personalbedarf der Revisionsabteilung. Auch hier scheinen zwischen einzelnen Unternehmungen sehr grosse Unterschiede zu bestehen. Die Prüfungsfrequenz wurde von uns allerdings nicht bei den Schweizer Unternehmungen untersucht, sondern bei den in der Schweiz be-

58 Vgl. Pougin, S. 60 f.

stehenden Betrieben und Niederlassungen ausländischer Industriefirmen. In der folgenden Analyse wurde die Zahl der Beschäftigten in der Schweiz als Determinante für die Prüfungsintensität untersucht.

	Zahl der Beschäftigten in der Schweiz				Total
	über 500	100–500	unter 100	unbekannt	
Prüfungen mehr als einmal jährlich	4	7	3	–	14
Prüfungen einmal jährlich	7	10	10	1	28
Prüfungen einmal in zwei Jahren	1	11	9	–	21
Prüfungen weniger als einmal in zwei Jahren	–	7	13	1	21
	<u>12</u>	<u>35</u>	<u>35</u>	<u>2</u>	<u>84</u>

Abbildung 25: Prüfungsfrequenz bei Betrieben und Niederlassungen ausländischer Firmen in der Schweiz⁵⁹

Es zeigt sich, dass durchschnittlich in 50% der untersuchten Fälle mindestens einmal jährlich Prüfungen stattfinden. Während bei grossem Umfang der Geschäftstätigkeit sehr einheitlich hohe Frequenzen festzustellen sind, steigt die Streuung bei kleinerem Umfang stark an. Hier bestehen offenbar sehr verschiedene Prüfungskonzepte.

Die Frage, welcher Umfang an Detailarbeiten und welche Prüfungsfrequenz für die Interne Revision vertretbar ist, kann letztlich nur aus der Sicht ihrer Produktivität beurteilt werden. Eine grosse Belastung der Revisionsabteilung mit Arbeiten, welche auch von den betrieblichen Bereichen selbst wahrgenommen werden könnten, vermindert die Produktivität der Revisionen und verleiht ihnen einen Routinecharakter, der sowohl dem Ansehen als auch der Motivation der Revisoren abträglich ist. Zweifellos wäre es falsch, die Bedeutung der Tätigkeit der Revisionsstelle allein an ihrem Personalbestand zu messen. Ein hoher Standard der Kontrollstruktur in den betrieblichen Bereichen und eine sinnvolle Abgrenzung von Prüfungs- und Kontrollaufgaben reduzieren den Bedarf an Revisionspersonal und steigern gleichzeitig das qualitative Leistungsniveau der Internen Revision.

59 Umfrage des Verfassers bei Auslandsfirmen in der Schweiz.

42.3 Branchenspezifische Einflüsse

Die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Branche bleibt in der Regel nicht ohne Rückwirkungen auf die Struktur der Unternehmung und ihrer Leitungsorganisation. In der Industrie ist die Gliederung nach Funktionen vorherrschend. Die Verschiedenartigkeit der Probleme in den einzelnen Funktionsbereichen Beschaffung, Produktion, Absatz, Forschung und Entwicklung und Finanzen erfordert sehr spezialisierte Bereichsleitungen und ein hohes Mass an Koordination auf Unternehmungsstufe. Daher besteht hier die Tendenz zu engen Kontrollspannen und zur Zentralisation von Entscheidungen. Diese zentralistische Struktur kann durch ein differenziertes System von finanziellen und operativen Planungskontrollen zur Steuerung der Abläufe in den einzelnen Funktionsbereichen ergänzt werden. Die bestehenden Prüfungsaufgaben sind daher in den operativen Bereichen sehr beschränkt⁶⁰.

Im Handel besteht dagegen in der Regel nur eine geringe Funktionsgliederung; die Probleme der Leitung sind vorwiegend kaufmännischer Natur. Da Handelsunternehmungen primär nach Regionen oder Märkten gegliedert sind, besteht auch eine geringere Notwendigkeit, die einzelnen Teileinheiten zu koordinieren. Daher ist es möglich, weite Kontrollspannen auf oberer und grosse Entscheidungsspielräume auf unterer Stufe zuzulassen. Insgesamt steigt sowohl die Notwendigkeit von Prüfungen, als auch die Möglichkeit, die Interne Revision unternehmungswelt einzusetzen.

Die für Industrie und Handel betrachteten Einflüsse sind auch in der Bank- und Versicherungsbranche feststellbar. In Versicherungsunternehmungen besteht in der Regel eine ausgeprägte funktionale Gliederung in technische, administrative und finanzielle Teilbereiche, wobei auch hier die versicherungstechnischen Belange in der Regel nicht zum Arbeitsgebiet der Internen Revision gehören. Die Koordination zwischen den verschiedenen Funktionsbereichen spielt hier allerdings eine geringere Rolle. Abstimmungen zwischen diesen Bereichen sind vielfach ein wichtiges Element der internen Kontrolle. So können beispielsweise beim Jahresabschluss die in den mathematischen Abteilungen verbuchten Versicherungsbestände mit denjenigen der Buchhaltung abgestimmt werden, sodass sich im Falle der Übereinstimmung eingehendere Bestandesprüfungen erübrigen. Zieht man diese Aspekte in Betracht, dann reduzieren sich die notwendigen Prüfungsaufgaben auf den finanziellen und administrativen Bereich und die dort wirksamen Systeme und Abläufe. Im Bankensektor dagegen ist die Gliederung nach Geschäftssparten vorherrschend. Technische Abteilungen, z.B. EDV, bilden hier lediglich unterstützende Teileinheiten. Die Interne Revision kann hier in allen Bereichen gleichermassen eingesetzt werden.

Neben diesen Unterschieden bestehen hinsichtlich des notwendigen Umfangs von Kontrollmassnahmen zahlreiche Gemeinsamkeiten, welche erklären, dass diese Branchen über relativ starke Revisionsabteilungen verfügen. Von grosser Bedeutung ist die starke Reglementierung der Geschäftstätigkeit durch gesetzliche Vorschriften und durch die für die Erlangung einer Bewilligung zum Geschäftsbetrieb erforderli-

60 Vgl. Abschnitt 34.2 dieser Arbeit.

chen internen statutarischen und reglementarischen Bestimmungen. Die eingehende Regelung der Geschäftstätigkeit zeigt sich vor allem:

- im Umfang der Kontrollarbeiten, welche zur Erledigung eines Geschäftsvorfalles notwendig sind;
- in zahlreichen Formerfordernissen bei der Abwicklung der Geschäfte;
- in einer differenzierten Abgrenzung der Kompetenzen.

Zu sachbezogenen Regelungen kommen weitere persönliche Instruktionen und Vorschriften, z.B. Personalreglemente, Rechtsinstruktionen, Verbote von Tätigkeiten, welche nicht mit der Stellung im Betrieb vereinbar sind.

Von ebenso grosser Bedeutung ist das Risiko von Vermögensverlusten durch unsorgfältige, unsachgemässe oder ungetreue Abwicklung von Transaktionen und Aufbewahrung von Wertbeständen. Sowohl Banken als auch Versicherungen verwalten grosse Vermögensbestände. Im Bereich der Transaktionen sind bei Versicherungen vor allem die Leistungen im Versicherungsfall, bei den Banken die kreditrisikobelasteten Aktivgeschäfte Quellen realer und potentieller Verluste.

Schliesslich sind Zahl und Umfang der notwendigen buchhalterischen Aufschreibungen ein besonderes Merkmal dieser Branchen. Es wäre allerdings verfehlt, zwischen dieser Grösse und den notwendigen Prüfungsarbeiten eine direkte, positiv korrelierende Beziehung herzustellen. Nicht die Menge der Buchungen, sondern die Fehleranfälligkeit und Verbesserungsbedürftigkeit der Buchungssysteme sind primär ausschlaggebend.

Neben objektiven Faktoren, welche hier nur überblicksweise behandelt werden konnten, müssen auch subjektive Aspekte in Betracht gezogen werden. Das grosse Vertrauen, welches die Kundschaft und die Öffentlichkeit der Tätigkeit dieser Unternehmungen entgegenbringen, und die Empfindlichkeit, mit denen diese auf Fehler in der Geschäftsführung reagieren, erfordert besondere Überwachungsanstrengungen. Von Seiten der verantwortlichen Aufsichtsorgane ist ein umfassender und umfangreicher Prüfungsauftrag an die Interne Revision nicht nur eine kontrolltechnische, sondern ebenso sehr eine unternehmungspolitische Notwendigkeit.

43 Qualitative Gestaltung

43.1 Zur beruflichen Laufbahn des internen Revisors

In Amerika besteht seit einigen Jahren die Berufsbezeichnung "Certified Internal Auditor" (CIA), welche von der Berufsorganisation des Institute of Internal Auditors verliehen werden kann. Die Forderungen, welche an den Kandidaten eines solchen Titels gestellt werden, sind:

- a) eine dreijährige Berufserfahrung in einer anerkannten internen Revisionsstelle;
- b) ein Hochschulstudium mit mindestens Bachelor-Abschluss;
- c) charakterliche Referenzen eines CIA oder eines Direktors der Arbeitgeberfirma

und die Unterzeichnung des CIA Code of Ethics;

d) das Bestehen einer Prüfung, welche die folgenden Stoffgebiete umfasst:

- Grundlagen der Internen Revision
- Techniken der Internen Revision
- Grundlagen der Führungslehre
- Disziplinen, welche mit der Internen Revision verbunden sind.

Das Institut selbst unterhält ständige Abteilungen für Forschung, Ausbildung und EDV-Prüfungstechnik und führt in allen Teilen der USA regelmässige einwöchige Ausbildungsseminare durch.

Auch in der Bundesrepublik Deutschland sind Bestrebungen in dieser Richtung durch das Institut für Interne Revision im Gang. Vorläufig konzentriert sich die Diskussion vor allem darauf, dass für die Einführung einer anerkannten Berufsbezeichnung "alle relevanten Ausbildungs- und Qualifikationsanforderungen für den internen Revisor so umfassend wie möglich fixiert werden müssen"⁶¹. Ob dieses hochgesteckte Ziel angesichts der Vielfalt sachlicher und persönlicher Qualifikationsmerkmale⁶² erreicht werden kann, ist jedoch fraglich; eine Beschränkung auf die wichtigsten Anforderungen, analog zum amerikanischen Beispiel, schiene uns auf nationaler Ebene zweckmässiger. Immerhin ist es auf diesem Wege gelungen, einerseits klare Richtlinien und Massnahmen für die innerbetriebliche Ausbildung von internen Revisoren vorzuschlagen, andererseits durch das Institut selbst verschiedene Seminare für Nachwuchsrevisoren zu veranstalten⁶³.

In der Schweiz wurde schon vor längerer Zeit der Vorschlag gemacht, "dass sich die Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer auch mit der Ausbildung der internen Revisoren befassen sollte"⁶⁴. Dadurch könnten die Gemeinsamkeiten und das gegenseitige Verständnis von internem und externem Revisor, das durch die wechselnde berufliche Laufbahn schon vielerorts vorhanden ist, gefördert werden. Initiativen für Ausbildungskurse sind in den nächsten Jahren allerdings weniger von dieser Seite als vielmehr von der Seite einzelner Wirtschaftsverbände zu erwarten.

Vorderhand liegt die Entscheidung über die notwendigen Anforderungen und über die erforderliche interne und externe Ausbildung in der Schweiz bei den Unternehmungen selbst. Hinweise über die dabei geübte Praxis geben verschiedene empirische Untersuchungen über Herkunft, Ausbildung und Erfahrung des Revisionspersonals. Die für die Schweiz gemachten Auswertungen können nicht den Anspruch erheben, vollständig oder repräsentativ zu sein. Sie wurden deshalb, wo dies möglich war, durch ausländische Vergleichswerte ergänzt.

61 Hengst Franz-Josef (1977), Das Berufsbild des Internen Revisors, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 1a, S. 100.

62 Vgl. Hengst (1977), S. 104 ff.; Blohm (1962), S. 48 ff.; Ballmann (1967), S. 39 f.; Hofmann (1972), S. 48 f.; Sawyer (1973), S. 24 ff.; Peemöller, S. 29.

63 Vgl. Müller Otto, Die Ausbildung der Revisoren in Deutschland, in: Zeitschrift Interne Revision, 11. Jg., 1976, Heft 4, S. 193–203.

64 Zünd André (1971a), Zur Ausbildung des internen Revisors in der Schweiz. Ein Vorschlag, in: Der Schweizer Treuhänder, 45. Jg., 1971, Heft 1, S. 24.

	UK 1975 ⁶⁵	Schweiz 1977 ⁶⁶
Eigenes Personal aus dem Bereich des Finanz- und Rechnungswesens	35%	27%
Eigenes Personal aus anderen Bereichen	14%	16%
Mitarbeiter von Treuhand- und Revisionsgesellschaften	14%	25%
Mitarbeiter anderer Firmen	31%	20%
Hochschulabsolventen ohne Berufs- praxis	6%	12%
	<u>100%</u>	<u>100%</u>

Abbildung 26: Quellen der Rekrutierung von Revisionspersonal

Eine Übersicht über die Herkunft des internen Revisionspersonals zeigt, dass sich sowohl in der Schweiz als auch im herangezogenen Vergleichsland die Gruppe der Berufstätigen aus der Unternehmung selbst und die Gruppe der neueingetretenen Berufstätigen die Waage halten. Relativ hoch ist in der Schweiz der Anteil der aus der Treuhand- und Revisionsbranche kommenden Mitarbeiter. Die prüfungstechnischen Kenntnisse dieser Gruppe dürften sehr wesentlich zum allgemeinen fachlichen Standard der internen Revisionsstellen beitragen und vor allem mithelfen, dass trotz geringen externen Schulungsmöglichkeiten zahlreiche unternehmungseigene Mitarbeiter zu internen Revisoren ausgebildet werden können. Ein weiteres Indiz für den hohen Ausbildungsstandard und für die guten internen Ausbildungsmöglichkeiten ist der starke Anteil an Hochschulabsolventen, der ohne Berufspraxis in die Interne Revision eintritt.

Der hohe Anteil der aus der eigenen Unternehmung rekrutierten Mitarbeiter sowohl aus dem finanziellen als auch aus anderen Bereichen lässt darauf schliessen, dass die internen Revisionsstellen über sehr eingehende Kenntnisse der Unternehmung verfügen und trotz ihrem übergeordneten Charakter stark im betrieblichen Geschehen verwurzelt sind. Dies erscheint uns ein sehr bedeutsamer Aspekt im Hinblick darauf, diese Stelle in das Kontrollgefüge einer Unternehmung zu integrieren. Der revisionstechnische "know-how" einer Unternehmung besteht dann nicht pri-

65 Vgl. Institute of Internal Auditors, United Kingdom Chapter, S. 6. Die Prozentzahlen sind die jeweiligen Anteile von insgesamt 2293 in den befragten Unternehmungen tätigen Revisoren.

66 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz. Die Prozentzahlen sind Durchschnittswerte der Prozentangaben, welche von 20 Unternehmungen erhältlich waren.

mär aus Grundlagenkenntnissen, sondern aus angewandtem Wissen, welches aus der Kenntnis der betrieblichen Bedingungen heraus erworben worden ist.

Von grosser Bedeutung für die Qualität der internen Revisionsstelle ist auch die Revisionserfahrung, welche in der Unternehmung gesammelt wird. Die Vermutung, dass interne Revisionsstellen sehr hohe Personalumschlagsraten aufweisen und deshalb über ein geringes Erfahrungspotential verfügen, bestätigt sich für die Schweiz nicht.

UK 1975 ⁶⁷		Schweiz 1977 ⁶⁸	
weniger als 3 Jahre	64%	weniger als 2 Jahre	33%
3–5 Jahre	16%	2–5 Jahre	28%
über 5 Jahre	20%	über 5 Jahre	39%
	<u>100%</u>		<u>100%</u>

Abbildung 27: Dienstalter der internen Revisoren

Berücksichtigt man, dass an einigen Orten die Dienstalter deshalb niedrig sind, weil die Revisionsstellen erst seit kurzer Zeit existieren, so zeigt sich, dass viele Revisoren relativ lange Zeit in ihrer Stellung bleiben.

	Schweiz 1977 ⁶⁹
Übertritt in eine andere Stabstelle	17%
Übertritt in eine Linienstelle im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens	25%
Übertritt in eine Linienstelle in anderen Bereichen	11%
Austritt aus der Unternehmung	47%
	<u>100%</u>

Abbildung 28: Tätigkeit der internen Revisoren nach Verlassen der Revisionsstelle

67 Vgl. Institute of Internal Auditors, United Kingdom Chapter, S.6. Die Prozentzahlen sind die jeweiligen Anteile von insgesamt 2419 in den befragten Unternehmungen tätigen Revisoren.

68 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; Prozentangaben von 21 Unternehmungen.

69 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; Prozentangaben von 19 Unternehmungen.

Die interne Revisionsstelle wird in der Literatur oft als Ausbildungsstätte für Führungskräfte, insbesondere für Kader im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens bezeichnet. Die für die Schweiz ermittelten Angaben über die Abgänge aus der Revisionsstelle zeigen, dass ein hoher Prozentsatz ehemaliger Revisoren in der Unternehmung verbleibt und dort Kaderstellen übernimmt. Wie empirische Untersuchungen in Grossbritannien zeigen, wird diesem Umstand vielerorts in der Personalpolitik Rechnung getragen (siehe Abbildung 29).

	UK 1975	
	Anzahl Unternehmen	Prozent
Interne Revision als Karrieremöglichkeit für eine Kaderposition	139	67%
Interne Revision als Bestandteil der Kaderausbildung	106	51%
Interne Revision zur Ausbildung neu in die Unternehmung eingetretener Mitarbeiter	32	15%
Interne Revision zur Ausbildung von Mitarbeitern aus 'Nicht-Finanzbereichen'	26	12%

Abbildung 29: Personalpolitische Grundsätze in Verbindung mit der internen Revisionsabteilung⁷⁰

Personalpolitische Überlegungen müssen ihre Konsequenzen sowohl auf die Personalrekrutierung als auch auf die interne Ausbildung haben. Es muss für den Mitarbeiter der Internen Revision vorausgesetzt werden, dass er ein breites Spektrum an Wissen und Erfahrung mitbringt, und dass er bereit ist, dieses im Hinblick auf verantwortungsvollere Aufgaben ständig zu erweitern⁷¹.

70 Vgl. Institute of Internal Auditors, United Kingdom Chapter, S. 7. Ähnliche Feststellungen für die USA finden sich in Institute of Internal Auditors (1976), S. 30.

71 Zur Frage der Kaderausbildung in der Internen Revision vgl. Wieting, S. 149 ff.

43.2 Der Beizug von aussenstehenden Fachkräften

Ein Indikator für das in der internen Revisionsstelle vorhandene Fachwissen in den mit der Prüfungstätigkeit verbundenen Disziplinen, z.B. Organisation und EDV, ist die Häufigkeit, mit der Fachkräfte ausserhalb der Revisionsstelle zu Prüfungsarbeiten beigezogen werden. Durch die fallweise Verstärkung der Revisionsstelle können zusätzliche Kenntnisse und Erfahrungen zu Prüfungszwecken eingesetzt werden. Für die Schweiz zeigt sich, dass von dieser Möglichkeit in sehr vielen Unternehmungen Gebrauch gemacht wird. Bei näherer Betrachtung finden sich jedoch nur vereinzelte Fälle, in denen dies häufig vorkommt; in der Regel erfolgt der Beizug solcher Fachkräfte gelegentlich oder selten.

	BRD 1973 ⁷²	Schweiz 1977 ⁷³
Kein Beizug aussenstehender Fachkräfte	64%	22%
Beizug von Mitarbeitern anderer Stellen		
– Organisationsfachleute		35%
– EDV-Fachleute	keine Vergleichswerte	59%
– andere Fachleute		30%
Beizug unternehmungsexterner Fachleute		30%

Abbildung 30: Beizug von aussenstehenden Fachkräften zu Prüfungen der Internen Revision

Besonders der Beizug von internen Spezialisten kann problematisch sein, da je nach deren Aufgaben keine ausreichende Trennung von gestaltender und prüfender Tätigkeit mehr besteht. Je spezifischer das Fachwissen, das für das Verständnis der technischen Zusammenhänge und Abläufe notwendig ist, desto mehr entsteht die Gefahr, dass die Prüfung nur zu einem gedanklichen Nachvollzug des bereits Bestehenden wird, und der Revisor selbst über die Phase der "familiarization" nicht hinauskommt. Zwar zeigt ZÜND für Situationen, in der das Prüfungsobjekt den Wissensstand des Revisors überschreitet, auch positive Aspekte: Für den Revisor bedeuten Einsichten in revisionsfremde Fachgebiete eine Ausweitung des Horizonts; für den Spezialisten kann der erwähnte gedankliche Nachvollzug Anlass sein, auf bis dahin unerkannte Probleme und Konflikte aufmerksam zu werden⁷⁴. Mit solchen Betrachtungen bewegt man sich jedoch in einem Bereich, der weder mit sachverständiger Prüfung noch mit Beratung zu tun hat.

72 Vgl. Institut für Interne Revision (1974), S. 49; 377 Unternehmungen = 100%.

73 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; 46 Unternehmungen = 100%.

74 Vgl. Zünd (1973), S. 221.

Es ist hier die generelle Frage zu stellen, ob der Beizug von aussenstehenden Spezialisten eine gangbare oder unter Umständen sogar vorteilhafte Alternative dazu darstellt, innerhalb der internen Revisionsstelle spezialisierte Prüfer zu beschäftigen. Im weiteren ist auch die differenziertere Frage zu betrachten, wie die Beteiligung solcher Spezialisten zu gestalten ist und wie weit sie beim einzelnen Projekt gehen darf. WIETING befürwortet eine sehr weitgehende Beteiligung: "Die Bildung einer Revisorengruppe mit einem je nach Prüfungsauftrag beizuziehenden Spezialisten erscheint bei einer nach 'All-round-Prüfern' organisierten Revisionsstelle besonders angebracht zu sein. Die Aufgabe der Revisoren soll sich oft nur auf das Aufwerfen eines Problems beschränken. Die weitere Untersuchung geschieht dann auf rationellere und sichere Weise durch den Beizug eines oder mehrerer Spezialisten"⁷⁵. Demgegenüber scheinen uns jedoch einige Vorbehalte angebracht.

Wir gehen davon aus, dass der Revisor am Schluss seiner Prüfung in der Lage sein muss, ein wohlbegründetes, sachkundiges Urteil über die von ihm geprüften Sachverhalte abzugeben und eventuelle Verbesserungsvorschläge zu unterbreiten. Seine Aufgabe (und dementsprechend diejenige seines Arbeitsteams) besteht demnach nicht darin, Probleme lediglich aufzuwerfen (trouble-maker), noch darin, diese Probleme zu lösen (trouble-shooter). Seine Aufgabe ist die Beurteilung dieser Probleme nach ihrer Bedeutung und ihren Auswirkungen auf die betrieblichen Abläufe und Ergebnisse. Um dies mit der notwendigen Sorgfalt zu tun, kann er ohne weiteres ermächtigt werden, im einzelnen Fall Fachkräfte zu Rat zu ziehen. Wenn er ihre Aussagen jedoch in sein Urteil einbeziehen will, muss er sich zuvor von deren Zuverlässigkeit vergewissern; insbesondere davon,

- a) dass diese Fachkräfte über ausreichende Kenntnisse verfügen, um den Sachverhalt zu untersuchen;
- b) dass sie bei der Untersuchung nicht von unzulässigen sachlichen oder persönlichen Bindungen beeinflusst worden sind.

Gute Voraussetzungen bestehen, wo Fachkräfte der Konzernzentrale für die Revision eines Zweigbetriebes beigezogen werden⁷⁶. Ergeben sich in anderen Fällen von Seiten des Revisors Zweifel, so muss je nach der Bedeutung des zu untersuchenden Sachverhalts auf unternehmungsfremde Spezialisten zurückgegriffen werden⁷⁷. Dies dürfte vor allem in mittleren Unternehmungen der Fall sein, wo die Zahl der spezialisierten Mitarbeiter gering ist und diese demzufolge ein sehr grosses Aufgabengebiet zu betreuen haben.

⁷⁵ Wieting, S. 131.

⁷⁶ Vgl. das Beispiel von Wieting, S. 129 f. und die Erörterung konzerninterner gemischter Revisionsteams bei Zünd (1973), S. 273 ff.

⁷⁷ Vgl. dazu Zünd (1973), S. 275 ff.; Zünd André (1974), Multinationale Unternehmung und Überwachung. Aufgaben, Organisation und hierarchische Eingliederung der Internen Revision einer Multinationalen Unternehmung, in: Zeitschrift Interne Revision, 9. Jg., 1974, Heft 2, S. 67 f.

44 Zentraler und dezentraler Aufbau

44.1 Grundsätzliche Aufbaumöglichkeiten

In ihrer Untersuchung tiefgegliederter Unternehmungen und Konzerne diskutiert BRIMBERG sehr ausführlich die Möglichkeiten, nach welchen grössere Revisionsabteilungen strukturiert werden können. Dabei erweisen sich nur zwei Alternativen als praxisrelevant:

- a) die Zusammenfassung aller Revisionsaufgaben in einer meist der Hauptverwaltung angeschlossenen zentralen Revisionsabteilung;
- b) die Aufteilung der Revisionsaufgaben an eine zentrale Revisionsabteilung und an mehrere, einzelnen Unternehmungsgliedern zugeordnete, räumlich dezentralisierte Revisionsstellen⁷⁸.

Diese beiden grundlegenden Formen können dadurch erweitert werden, dass für die Unterstellung der lokalen Revisionsstellen wiederum zwei Möglichkeiten in Betracht kommen:

- a) Unterstellung unter die zentrale Revisionsabteilung, unter Berücksichtigung möglicher Mitsprache- und Weisungsrechte der lokalen Leitung;
- b) Unterstellung unter die lokale Leitung, unter Berücksichtigung funktionaler Weisungsrechte der zentralen Revisionsabteilung⁷⁹.

Die bisher aufgezeigten Varianten sollen hier durch eine weitere Überlegung ergänzt werden. Das Fehlen von lokalen Revisionsstellen bedeutet nach unseren Feststellungen nicht, dass alle Prüfungsaufgaben von der zentralen Revisionsabteilung wahrgenommen werden. Es ist durchaus möglich, dass neben der Revisionsabteilung andere zentrale oder lokale Stellen, und über den gesetzlich vorgeschriebenen Rahmen hinaus auch die externen Revisoren zusätzliche Prüfungen durchführen⁸⁰. Dadurch kann die zentrale Revisionsabteilung von zahlreichen kleineren Aufgaben und Detailarbeiten entlastet werden. Man erreicht damit eine funktionelle Dezentralisation, welche zwar ebenfalls institutionell ausgestaltet werden muss, jedoch nicht mit der Bildung besonderer lokaler Stellen verbunden ist. Dass der "Schritt zur Dezentralisation"⁸¹ nicht immer institutionell zu sein braucht, blieb bisher in der Literatur weitgehend unberücksichtigt und verdient unseres Erachtens besonders in mittelgrossen Unternehmungen Beachtung.

78 Vgl. Brimberg, S. 37 ff. Die von ihr gefundenen Unternehmungen mit mehreren zentralen Revisionseinheiten waren bereits im Begriff, eine Zusammenlegung vorzunehmen; Beispiele für eine fehlende zentrale Revisionsabteilung konnte sie lediglich als Übergangsstadium bei der Konzernbildung feststellen.

79 Vgl. Wieting, S. 85 ff.

80 Vgl. Abschnitt 31.3 dieser Arbeit.

81 Wieting, S. 82.

44.2 Empirische Feststellungen

Unsere Umfrage unter den Schweizer Unternehmungen ergab, dass die überwiegende Mehrheit in allen Branchen lediglich über eine zentrale Revisionsstelle verfügt. Bei diesen Unternehmungen, insbesondere bei den Banken, liegt eine sehr starke Zentralisation der Prüfungsaufgaben vor.

	Anzahl der Unternehmungen			Total
	Gruppe 1	Banken	Versicherungen	
Es besteht nur eine zentrale Revisionsstelle	39	37	8	84
Es bestehen eine zentrale und ein oder mehrere lokale Revisionsstellen	10	1	6	17
Es bestehen nur lokale Revisionsstellen	8	—	1	9
	<u>57</u>	<u>38</u>	<u>15</u>	<u>110</u>

Abbildung 31: Aufbau der Internen Revision in Schweizer Unternehmungen⁸²

Weniger aussagekräftig ist die Zahl jener Unternehmungen, welche eine teilweise dezentralisierte Prüfungsorganisation aufweisen. Eine ganze Reihe der angegebenen lokalen Revisionsstellen führen Prüfungen nur nebenamtlich durch und befassen sich hauptsächlich mit Aufgaben des Controlling. Meistens handelt es sich dabei um Mitarbeiter der zentralen Controller-Abteilung, welche den lokalen Geschäftsleitungen als Führungsunterstützung zugeordnet wurden. Im weiteren zeigten sich Fälle, in denen sich die Tätigkeit lokaler Revisionsstellen bloss auf die Kontrolle regionaler Filial- und Agenturnetze beschränkt, alle eigentlichen Buch- und Systemprüfungen dagegen von der zentralen Revisionsstelle durchgeführt werden. Schliesslich fanden sich auch Unternehmungen, in denen sowohl zentral als auch lokal zugeordnete "Revisoren" nur nebenamtlich Prüfungsaufgaben wahrnehmen. Die idealtypische Form, in der neben der zentralen Revisionsabteilung ein oder mehrere hauptamtliche lokale Revisionsstellen bestehen, konnte nur in vier Fällen gefunden werden.

Ebenso vielfältig sind auch die Erscheinungsformen in denjenigen Unternehmungen, welche angaben, nur über lokale Revisionsstellen zu verfügen. In einzelnen Fällen handelt es sich wiederum um Mitglieder der Controller-Abteilung, welche nebenamtliche Prüfungsaufgaben in ihrem Wirkungsbereich ausführen. Andere Fälle sind

⁸² Umfrage des Verfassers; Stichtag 31.12.1977.

als Übergangsstadien der Konzernintegration zu betrachten, in denen erwogen wird, die Revisionsstellen von erworbenen Unternehmungen in zentrale Konzernrevisionen umzuwandeln. Insgesamt konnten nur zwei idealtypische Fälle gefunden werden; es handelt sich dabei um Konzerne, in welchen interne Revisionsstellen nur auf der Stufe Konzerngruppe gebildet wurden.

Bei der Untersuchung ausländischer Unternehmungen, welche in der Schweiz tätig sind, zeigte sich eine wesentlich grössere Bedeutung lokaler Revisionsstellen. Hier ist allerdings zu berücksichtigen, dass in der getroffenen Auswahl von Unternehmungen ganz andere Grössenverhältnisse vorliegen.

	Anzahl Unternehmen
Prüfungen ausschliesslich durch zentrale Konzernrevision	40
Prüfungen durch lokale, im Ausland domizilierte Revisionsstelle	22
Prüfungen durch lokale, in der Schweiz domizilierte Revisionsstelle	22
	<u>84</u>

Abbildung 32: Interne Prüfung von Auslandfirmen in der Schweiz⁸³

	Mitarbeiter weltweit				Total
	über 50 000	10 000–50 000	unter 10 000	unbekannt	
Prüfung durch zentrale Konzernrevision	10	17	11	2	40
Prüfung durch lokale Revisionsstelle	28	13	3	—	44
	<u>38</u>	<u>30</u>	<u>14</u>	<u>2</u>	<u>84</u>

Abbildung 33: Interne Prüfung von Auslandfirmen in der Schweiz nach der Unternehmungsgrösse⁸⁴

83 Umfrage des Verfassers; Stichtag 31.12.1977.

84 Umfrage des Verfassers; Stichtag 31.12.1977.

Analysiert man die Ergebnisse nach der Grösse dieser Unternehmungen, so sind es vor allem die Niederlassungen von Grosskonzernen, welche von lokalen Revisionsstellen geprüft werden. Neben oder zusätzlich zur Konzerngrösse könnte aber auch die Nationalität dieser Unternehmungen eine Rolle spielen. So findet man für nord-amerikanische Konzerne häufiger eine dezentrale Lösung. Dies ist unseres Erachtens vor allem darauf zurückzuführen, dass grosse amerikanische Konzerne über ein Regionalzentrum für Europa verfügen, dem eine Revisionsabteilung angegliedert werden kann⁸⁵.

Die amerikanischen Untersuchungsergebnisse zu diesem Thema zeigen weitere interessante Einzelheiten. So ist dort bei 24% der befragten multinational operierenden Unternehmungen der Wirkungsbereich der Internen Revision auf das Mutterland beschränkt (siehe Abbildung 34). Ähnliche Begrenzungen konnten bei den untersuchten Schweizer Unternehmungen nicht gefunden werden⁸⁶. Dies dürfte nicht zuletzt auf die hohe Leistungsfähigkeit amerikanischer Wirtschaftsprüfer-Firmen zurückzuführen sein, welche es multinational tätigen Unternehmungen ermöglichen, ihre Tochtergesellschaften und Niederlassungen weltweit durch die gleiche Revisionsgesellschaft und nach den gleichen strengen Normen und Grundsätzen amerikanischer Buchprüfung prüfen zu lassen. Auch sind die hohen fachlichen Anforderungen zu berücksichtigen, welche für eine erfolgreiche internationale Prüfungstätigkeit von internen Revisoren erfüllt werden müssen⁸⁷.

	USA 1975 ⁸⁸
Prüfung von Konzerngliedern ausserhalb der USA erfolgt ausschliesslich durch eine Revisionsstelle in den USA	49%
Prüfung von Konzerngliedern ausserhalb der USA erfolgt unter Mitwirkung lokaler Revisionsstellen	27%
Die Interne Revision nimmt keine Prüfung von Konzerngliedern ausserhalb der USA vor	24%
	<u>100%</u>

Abbildung 34: Interne Prüfungstätigkeit bei amerikanischen multinationalen Konzernen in Konzerngliedern ausserhalb Amerikas

Zieht man die zahlreichen Fälle des begrenzten Wirkungsbereichs in Betracht, dann gelangt man zum Schluss, dass lokalen Revisionsstellen auch in amerikanischen Unternehmungen – zumindest im Bereich ihrer Auslandsstätigkeit – keine allzu grosse Bedeutung zukommt.

85 Zur Problematik der Regionalzentren vgl. Zünd (1973), S. 81.

86 Begrenzungen waren hier nur vereinzelt feststellbar und nur in einem Fall mit der Landesgrenze identisch. Dort widmete sich die Interne Revision jedoch ausschliesslich den Konzerngliedern im Ausland.

87 Eine eindruckliche Darstellung der besonderen Probleme internationaler Prüfungstätigkeit gibt Zünd (1973), S. 216 ff.

88 Quelle: Institute of Internal Auditors (1976), S. 31; 118 Unternehmungen = 100%,

44.3 Bestimmungsfaktoren für dezentrale Lösungen

Anhand der empirischen Ergebnisse glauben wir, feststellen zu können, dass eine Zusammenfassung der Prüfungsaufgaben in einer zentralen internen Revisionsstelle in der überwiegenden Mehrzahl als zweckmässigste Lösung betrachtet werden kann. Auch in der Literatur wird dieser Aufbau befürwortet; wir brauchen die dabei angeführten Vor- und Nachteile hier nicht zu wiederholen⁸⁹. Dabei scheint uns jedoch ein Aspekt von besonderer Bedeutung. Die Beschränkung auf eine zentrale interne Revisionsstelle bedeutet nicht, dass alle internen Prüfungen ausschliesslich von ihr durchgeführt werden, sondern nur, dass sie für deren Planung und Durchführung unternehmungsweit verantwortlich ist. Sie kann aber ohne weiteres berechtigt werden, in bestimmten Fällen die Prüfungsarbeiten ganz oder teilweise an geeignete interne Stellen oder an aussenstehende Prüfer zu übertragen. Wie bei der Übertragung von Arbeiten an revisionsfremde Spezialisten hat sie sich aber auch hier von der Qualität der geleisteten Arbeit zu überzeugen. Welche Arbeiten zweckmässigerweise übertragen werden sollen, lässt sich hier nicht generell beantworten. Vor allem stehen dabei Kosten-Nutzen-Überlegungen im Vordergrund; daneben können aber auch besondere Anforderungen an Fähigkeiten und Erfahrung massgebend sein.

Wird nun auf eine solche Übertragung verzichtet und stattdessen eine lokale Revisionsstelle geschaffen, welche im Auftrag der Zentralrevision handelt, dann ändert sich gegenüber der ursprünglichen Situation wenig⁹⁰. Ob sich dadurch eine bessere Aufteilung der Prüfungsarbeiten ergibt, hängt sehr stark von der Qualität der lokalen Revisoren ab. Für den Leiter der zentralen Revisionsstelle entstehen auf jeden Fall zusätzliche personalpolitische Probleme, dafür in der Regel aber auch ein grösserer Handlungsspielraum bezüglich der durchzuführenden Prüfungen.

Grundsätzlich anders dagegen ist die Situation, wenn die lokale Geschäftsleitung eine solche Stelle schafft und in ihren Führungsstab eingliedert. Solche Entwicklungen sind einerseits Ausdruck für das Streben dieser Leitung nach grösserer Aktions- und Entscheidungsfreiheit, andererseits die Folge zunehmender Entscheidungsdezentralisation. In jedem Fall hängen sie unmittelbar mit der Grösse, der Bedeutung und der Eigenart dieses Gliedes innerhalb des Konzerns zusammen. Zu dieser Variante stellt BLOHM fest, "dass eine dezentrale Revision von der zentralen völlig wesensverschieden ist, es ist eine mehr zur Kontrolle tendierende Funktion"⁹¹. Dies trifft zweifellos dann zu, wenn man davon ausgeht, dass die Interne Revision als "delegierte unternehmerische Funktion" lediglich Überwachungsaufgaben der obersten Unternehmensleitung wahrzunehmen habe. Berücksichtigt man dagegen, dass auch aus der Führungsverantwortung der mittleren Leitungsebene übergeordnete Überwachungsaufgaben entstehen, welche der Internen Revision übertragen werden kön-

89 Vgl. Blohm (1957), S. 42 f.; Brimberg, S. 39 ff.; Wieting, S. 79 ff.

90 In gleichem Sinne äussert sich BLOHM zu örtlich getrennten Unterabteilungen. Vgl. Blohm (1957), S. 43. Anderer Ansicht ist dagegen WIETING. Als gewichtige Nachteile sieht er den Eindruck des 'ständig Beobachtet- und Geprüftseins' sowie das Gefühl herabgeminderter Autorität und Rechenschaftspflicht bei der lokalen Leitung. Vgl. Wieting, S. 86 f.

91 Blohm (1957), S. 43.

nen, dann ist zwischen den Revisionsstellen dieser beiden Stufen kein Wesensunterschied festzustellen.

Indem die mittlere Leitungsebene ihre Prüfungsaufgaben einer eigenen, "stufengerechten" Revisionsstelle überträgt, können spezifische Überwachungsprobleme in diesem Bereich unter Umständen effizienter wahrgenommen werden. BRIMBERG kommt in einzelnen untersuchten Fällen zum Schluss, es bestünde ein echtes Bedürfnis von Seiten der Gliedleitungen für solche Stellen, und es "würde der offiziellen Abschaffung die Bildung informaler Gliedrevisionseinheiten mit andersartiger Bezeichnung folgen"⁹².

Entschliesst man sich in einem konkreten Fall für die Bildung von lokalen Revisionsstellen, so ist zweckmässigerweise beiden Varianten möglichst weitgehend Rechnung zu tragen. Es ist sowohl das Interesse der zentralen Revisionsstelle an der Durchführung eines unternehmungsweiten, nach einheitlichen Grundsätzen ausgerichteten Prüfungsprogramms, als auch das Interesse der lokalen Leitung an einer wirkungsvollen Unterstützung bei ihren Überwachungsaufgaben, zu berücksichtigen. Dies kann durch eine differenzierte Ausgestaltung der Unterstellung angestrebt werden; wie diese im konkreten Fall auszusehen hat, hängt von der Natur und dem Gewicht der beiden Interessen ab⁹³.

Trotz der vielfältigen Möglichkeiten der Ausgestaltung und der Anpassung fehlt es nicht an Stimmen, welche eine solche Aufgabenteilung zwischen Revisionsstellen verschiedener Stufen grundsätzlich ablehnen. HAYN betont dabei die Notwendigkeit einer einheitlichen Revisionsphilosophie und einheitlicher, konzernweit gültiger und angewandter Revisionsstandards und weist auf "gravierende Nachteile" dezentraler Lösungen hin⁹⁴:

- Gefahr ungenügender Koordination und dadurch hervorgerufene Doppelarbeiten und Prüfungslücken,
- Gefahr eines Konkurrenzdenkens und eines mangelnden Willens zur Zusammenarbeit;
- geringe Effizienz der Gliedrevisionen, wenn das Wissen um übergeordnete Konzernaspekte unzureichend ist.

Sehr viel wird davon abhängen, ob es gelingt, die Gliedrevisionen "laufend über wesentliche Tatsachen des Gesamtbetriebs unterrichtet zu halten"^{94a}.

92 Brimberg, S. 45.

93 Einen konkreten Vorschlag macht Wieting, S. 88 f. Vgl. auch von Wysocki (1967), S. 182 ff. und dort angeführter Literaturhinweis; Zünd (1974), S. 68 f.

94 Vgl. Hayn Dietrich, Aufbau und Arbeitsweise von Konzernrevisionen, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 3, S. 196.

94a Blohm (1957), S. 49.

45 Unterstellung

45.1 Empirische Feststellungen und ihre Probleme

Die hierarchische Einordnung in die Leitungsorganisation ist – ähnlich wie der im ersten Kapitel einleitend betrachtete Umfang des Arbeitsgebiets – ein Indiz für die Bedeutung, welche der Internen Revision zugemessen wird. In den amerikanischen Untersuchungen lässt sich eine ähnlich rasche Entwicklung feststellen. Während im Jahre 1957 erst 30% der befragten Revisionsstellen einer Person oder einem Gremium in der Ranghöhe des Vice-President oder höher unterstanden, waren es 1968 bereits 47% und 1975 sogar 54%⁹⁵. Betrachtet man die Äusserung zu diesem Thema in den amerikanischen Fachzeitschriften, so kann damit gerechnet werden, dass sich diese Tendenz unvermindert fortsetzt.

Die Ergebnisse empirischer Untersuchungen besitzen in der Regel jedoch beschränkte Aussagekraft. Bedingt durch die spezifische Situation oder Entwicklung der Unternehmungen können mit Stellenbezeichnungen und Titeln ganz andere Aufgaben und Befugnisse verbunden sein, als dies im allgemeinen Sprachgebrauch üblich ist. Auch bestehen zwischen einzelnen Ländern erhebliche Unterschiede im allgemeinen Sprachgebrauch. "Daraus ergibt sich, dass man sich auf die Bezeichnungen nicht verlassen sollte; vielmehr müssen die wirklichen Funktionen, welche die betreffenden Personen ausüben, bekannt sein"⁹⁶.

In Bezug auf die schweizerischen Verhältnisse sind einige zusätzliche Aspekte zu beachten. In vielen Fällen üben die Personen an der Spitze einer Unternehmung ihr Mandat nur nebenamtlich aus. Dementsprechend sind die Geschäfte, über welche die Verwaltung zu befinden hat, von unterschiedlicher Bedeutung und Tragweite für die Unternehmung. Im einen Fall haben sie den Charakter unternehmerischer Entscheidungen, im anderen Fall dienen sie lediglich der Aufsicht über die unternehmerische Tätigkeit der Geschäftsleitung. Nicht zuletzt sind die in diesem Organ vertretenen Interessen massgebend für dessen Einfluss auf die Unternehmungspolitik. Eine Unterstellung der internen Revisionsstelle unter den Verwaltungsrat oder seinen Präsidenten kann deshalb sehr unterschiedliche Konsequenzen haben.

Vielfältig sind auch die zu findenden Strukturen der Leitungsorganisation⁹⁷. In zahlreichen grösseren Unternehmungen bestehen nach wie vor rein ressortgebundene Geschäftsleitungen; ihre Mitglieder wirken mit an den Entscheidungen auf Unternehmungsstufe und sind gleichzeitig für deren Durchsetzung in ihrem Zuständigkeitsbereich verantwortlich. Aus dieser vielschichtigen Interessenlage und Aufgabenstellung ergeben sich zusätzliche Aspekte bezüglich der hierarchischen Einordnung. Bedeutet nun eine Unterstellung der internen Revisionsstelle unter die Fi-

95 Vgl. Institute of Internal Auditors (1969), S. 13, und Institute of Internal Auditors (1976), S. 23.

96 Brink/Cashin, S. 50. Dies gilt insbesondere für Controller, Treasurer, Stabchef und verschiedene spezifisch englische Bezeichnungen.

97 Zur internen Struktur der Gesamtleitung vgl. Rühli, S. 132.

nanzdirektion bereits eine Beschränkung ihres Wirkungsbereichs? Dies dürfte davon abhängen, welches Gewicht der Finanzdirektion innerhalb der Geschäftsleitung zukommt.

Schliesslich bedarf auch der Begriff "Unterstellung" einer Präzisierung. Es ist zwischen der administrativen und der funktionalen Unterstellung zu unterscheiden. Die administrative Unterstellung beschränkt sich auf Belange der Personalbetreuung und interessiert hier nicht. Für die im folgenden zu behandelnde Problematik sind zwei komplementäre Unterstellungsmerkmale massgebend:

- a) Wer ist befugt, der internen Revisionsstelle hinsichtlich Art und Umfang ihrer Prüfungstätigkeit *direkte* Weisungen zu erteilen?
- b) Wer ist der *direkte* Empfänger des Prüfungsberichts? Es ist dazu zu bemerken, dass Prüfungsberichte zuweilen über verschiedene hierarchische Stufen zu ihrem Adressaten gelangen.

Zwischen den Aufgaben und Wirkungsmöglichkeiten der internen Revisionsstelle und der Funktion ihrer vorgesetzten Instanz besteht ein direkter Zusammenhang⁹⁸. Um eine Systematisierung der im konkreten Einzelfall bestehenden Unterstellungsmöglichkeiten zu erreichen, unterscheiden wir im folgenden drei Funktionsstufen:

- a) Aufsicht und Kontrolle der Geschäftsführung;
- b) Festlegung der Geschäftspolitik und Leitung der Geschäfte auf Unternehmungsstufe;
- c) Vollzug der im Rahmen der Geschäftspolitik festgelegten Aktionspläne innerhalb des zugewiesenen Zuständigkeitsbereichs.

Wir sind uns bewusst, dass in vielen Fällen keine klare personelle Trennung dieser Stufen besteht. Dennoch glauben wir, damit die Grundfragen der Unterstellung klar zum Ausdruck bringen zu können.

45.2 Unterstellung unter eine vollziehende Instanz

Wird die interne Revisionsstelle einer vollziehenden Instanz unterstellt, dann beschränkt sich ihre Tätigkeit auf einen ganz bestimmten Zuständigkeitsbereich, in der Regel auf das Finanz- und Rechnungswesen. Ihre Prüfungen sind primär auf technische Fragen und Probleme ausgerichtet, welche sich im Rahmen des Arbeitsvollzugs und im Zusammenhang mit den dafür geschaffenen Systemen ergeben. Sie führt Ordnungsprüfungen durch und erstattet der für den Vollzug gesamthaft verantwortlichen Instanz Bericht über die Wirksamkeit und die Einhaltung der erlassenen

⁹⁸ Häufig wird die Frage der Unterstellung auch unter dem Gesichtspunkt betrachtet, der Internen Revision Autorität und Ansehen zu verschaffen. Dies erachten wir als gefährlich, weil damit psychologische Fragen des Status in den Vordergrund rücken. Die Bedeutung der Internen Revision kann aber letztlich nur darauf beruhen, welche Aufgaben sie in der Leistungsorganisation wahrnimmt.

nen Verfahrensvorschriften. Sie untersucht die bestehenden Abläufe und arbeitet Vorschläge für deren Verbesserung aus, welche von der Bereichsleitung in eigener Kompetenz realisiert oder der Gesamtleitung beantragt werden können.

Die Beschränkung der Prüfungstätigkeit auf vollzugstechnische Fragen eines bestimmten Zuständigkeitsbereichs lässt sich unseres Erachtens rechtfertigen in denjenigen Unternehmungen, wo die schwierigsten Führungsprobleme tatsächlich auf der Vollzugsstufe – insbesondere im Aufbau und in der Leitung eines unternehmungsweiten finanziellen und instrumentalen Rechnungswesens – liegen. Diese Situation ist für zahlreiche multinationale Konzerne feststellbar. Ein schnelles Wachstum der Geschäftstätigkeit, verbunden mit einer expansiven Beteiligungspolitik führte vor allem in den Jahren der Nachkriegszeit zu Strukturen, mit welchen die vorhandenen Instrumente des Finanz- und Rechnungswesens nur mühsam Schritt halten konnten⁹⁹. In solchen Fällen, wo der Standard der Konzernrechnungslegung den Anforderungen der finanziellen und operativen Konzernführung nur teilweise genügt, rechtfertigt sich eine Zuordnung der Internen Revision auf Vollzugsstufe. Hier ist das Interesse der vollziehenden Instanzen mit dem der Gesamtleitung weitgehend identisch; dank ihrer Fachkenntnisse ist jedoch die vollziehende Instanz besser und schneller in der Lage, wirksame Massnahmen zur Förderung dieses Interesses zu ergreifen. Zudem wird die Unternehmungsleitung nicht mit Problemen belastet, die auf Abteilungsstufe gelöst werden müssen¹⁰⁰.

Die hier beschriebene Situation ist als Übergangsstadium zu betrachten. Die Etablierung leistungsfähiger Vollzugssysteme ist eine unentbehrliche Grundlage für die Sicherung des Unternehmungserfolgs. In dem Masse, wie der Wirkungsgrad und die Effizienz der Arbeitsprozesse und die Qualität der Arbeitsergebnisse zunehmen, sinkt die Notwendigkeit, vollzugstechnische Fragen zum primären Gegenstand von Prüfungen zu machen; die Tätigkeit der Internen Revision auf dieser Stufe verliert an Bedeutung. Es sind in der Realität drei Richtungen beobachtbar, um – unter Beibehaltung dieser Unterstellung – den Wirkungsbereich der Internen Revision zu erhöhen. Unter ausdrücklicher oder stillschweigender Billigung der vorgesetzten Instanz kann sie deren Grundsätze und Normen ebenfalls der Prüfung unterziehen und sich damit informal eine übergeordnete, unternehmungspolitische Betrachtungsweise zu eigen machen. In diesem Falle wirkt sie nicht nur als Überwachungsinstrument, sondern auch als "kritisches Gewissen" ihres Vorgesetzten. Neben reinen Ordnungsprüfungen bekommt ihre Tätigkeit auch planende und gestaltende Elemente¹⁰¹. Sie widmet sich oft auch vermehrt Spezialaufgaben innerhalb dieses Bereichs, so z.B. der Konsolidierung, Steuerfragen und finanzanalytischen Problemen.

99 So weist SASSMANNSHAUSEN darauf hin, 'wieviel zum Beispiel häufig für den Erfolg der Beteiligungsinvestition davon abhängt, dass das Zahlenwerk der neuen Tochtergesellschaft schnell und sachgerecht in die Systematik der internen Rechnungslegung des Konzerns einbezogen wird'. Sassmannshausen, S. 70 f.

100 Vgl. Alvarez Abdon P., The Role of Internal Audit in Policy and Decision Making, in: The Internal Auditor, Vol. 27, 1970, No. 6, S. 24; Steward, S. 55.

101 Vgl. Blohm (1977), S. 94 f.

Die aus prüfungstechnischer Sicht interessanteste Richtung ist jedoch die Ausweitung ihrer Tätigkeit auf Arbeitsvollzüge in operativen Bereichen. Da es nicht möglich ist, dass eine Instanz des Finanz- und Rechnungswesens den Umfang und die Intensität solcher Prüfungen bestimmt, wird in solchen Fällen eine auf die Zeit der Prüfung begrenzte Doppelunterstellung vorgenommen. Die Leiter der jeweiligen Funktionsbereiche oder regionalen Teileinheiten sind dann ermächtigt, Weisungen für diejenigen Prüfungen zu erteilen, welche über Belange des Finanz- und Rechnungswesens hinausgehen. Auch bei diesen Prüfungen besteht jedoch die Tendenz, dass sie an Bedeutung verlieren, je höher der erreichte Leistungsstandard der operativen Vollzugssysteme ist. Gesamthaft gesehen verstärken die eingeschlagenen Richtungen zur Erweiterung des Wirkungsbereichs nur den Übergangscharakter dieser Unterstellungsvariante.

45.3 Unterstellung unter die Gesamtleitung

Als alternatives Konzept besteht die Möglichkeit, die Interne Revision auf der Stufe der Geschäfts- bzw. Konzernleitung einzuordnen. Da ihr nach wie vor Prüfungsaufgaben der Vollzugsstufe übertragen werden können, sind in der Regel Ordnungsprüfungen immer noch Bestandteil ihrer Tätigkeit. Ob diese zu Recht als Ballast bezeichnet werden dürfen¹⁰², hängt von der Möglichkeit ab, zuverlässige und sichere Methoden und Verfahren für den Arbeitsvollzug einzusetzen. Gerade deshalb liegt der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit vorwiegend in der Prüfung der Vollzugssysteme, sowohl im Finanz- und Rechnungswesen als auch in den operativen Bereichen und in den regionalen Teileinheiten. Sie richtet sich nach den Grundsätzen und Normen der Geschäftsleitung. Dies stellt eine Reihe von neuen Anforderungen, welche BURNS so zusammenfasst¹⁰³:

- a) Verständnis der Unternehmungspolitik und Kenntnis von Zweck und Wirkungsweise der zu ihrer Einhaltung entworfenen Kontrollen und erlassenen Weisungen;
- b) Beurteilung der Vollzugssysteme aus der Sicht der Unternehmungsleitung;
- c) Abgabe solcher Urteile und Empfehlungen zuhanden der Unternehmungsleitung, welche ihr als Entscheidungsgrundlage dienen können;
- d) Abklärung und Behebung vollzugstechnischer Mängel und Fehler direkt mit den zuständigen ausführenden Stellen.

Für die Schweiz zeigt sich, dass diese Einordnung bei den Industrie-, Handels- und Dienstleistungsunternehmungen sowie auch bei den Versicherungsgesellschaften die häufigste ist. In der Literatur finden sich zahlreiche Argumente, welche für diese Unterstellung sprechen¹⁰⁴, sodass wir hier auf eine Wiederholung verzichten kön-

102 Vgl. Sassmannshausen, S. 69.

103 Vgl. Burns, S. 19 ff.

104 Vgl. Blohm (1957), S. 40 f.; Brimberg, S. 51; Ballmann (1967), S. 36; Wieting, S. 62; Hofmann (1972), S. 47; Zünd (1974), S. 70; Peemöller, S. 27.

nen. Immerhin scheint es uns notwendig, auf einen Aspekt besonders hinzuweisen, nämlich der Tendenz der zunehmenden Entscheidungsdezentralisation und ihrem Effekt auf die Kontrollstruktur¹⁰⁵.

Als eine Möglichkeit, das Mass der Entscheidungsdezentralisation zu bestimmen, wird in der Literatur der Grad vorgeschlagen, "in dem die Ziele der höheren Ebene der Hierarchie, z.B. der Unternehmungsspitze, in die Ziele der nachgeordneten Ebenen, z.B. der Grossabteilungen, transformiert sind"¹⁰⁶. Je globaler die Ziele der einzelnen Vollzugseinheiten formuliert werden, desto grösser ist deren Handlungsspielraum und desto mehr muss sich die Kontrolle auf summarische Ergebnisse beschränken. Es entsteht deshalb auf der Stufe der Gesamtleitung eine Informationslücke über das betriebliche Geschehen in den einzelnen Teilbereichen, insbesondere über die Ordnungsmässigkeit und die Effizienz der einzelnen Prozesse, für deren Gestaltung sie allgemeingültige und zweckmässige Richtlinien zu erlassen hat. Diese Informationslücken werden verschärft durch die Fehler und Schwächen des Instrumentariums der Ergebniskontrolle. Die Berichte und Analysen der Internen Revision sind deshalb ein wichtiges Informationsmittel. SAWYER sieht darin den Schlüssel für ein erfolgreiches Revisionskonzept: Die Geschäftsleitung muss den Wert der Prüfungsinformationen erkennen und durch eine geeignete Aufgabenstellung fördern¹⁰⁷, der interne Revisor hat durch die Qualität seiner Arbeit diesen Wert sicherzustellen¹⁰⁸.

Auch hier hat die Prüfungstätigkeit der internen Revision einen planerischen und gestalterischen Hintergrund. Die Berichte der Internen Revision sind Orientierungshilfen, anhand derer festgestellt werden kann, wie zuverlässig und effizient die Vollzugssysteme arbeiten und wo aus der Sicht der unternehmungspolitischen Zielsetzungen Änderungen und Anpassungen notwendig werden. Je schneller die technische und wirtschaftliche Entwicklung der betrieblichen Umwelt vorangeht, desto dringender werden solche Anpassungsmassnahmen und desto intensiver muss die Interne Revision auf dieser Stufe eingesetzt werden.

Häufig wird bei dieser Einordnung die Regelung getroffen, dass die Interne Revision befugt ist, in Ausnahmefällen sogar unter Umgehung des Dienstweges ihren Bericht direkt an den Verwaltungsrat als Aufsichtsorgan zu richten; etwas seltener besteht die Regelung, dass der Verwaltungsrat direkt Prüfungsaufträge erteilen

105 HOFMANN stellt beispielsweise fest, dass in den USA vor allem dezentralisiert organisierte Unternehmungen der Internen Revision eine starke Bedeutung beimessen. Vgl. Hofmann (1973), S. 14, Fussnote 5.

106 Vgl. Poensgen Otto, Zentralisation und Dezentralisation im Lichte dreier moderner Entwicklungen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 37. Jg., 1967, S. 374.

107 'A major objective of the auditing organization is to be accepted as a full member in the councils of executive management ... treated with respect as the provider of a product that is valuable, desirable, and unobtainable elsewhere ... turned to automatically when problems within the auditor's purview arise ... and looked to for current information on the state and effectiveness of the company's operating controls'. Sawyer (1973), S. 20.

108 'No document should go out over the director's signature that is not of a caliber that is equal to what goes out over the signature of the company's chief executive officer'. Sawyer (1973), S. 20.

kann. In diesen Fällen wird die Tätigkeit aller aktiven Leitungsorgane in den Prüfungsbereich mit einbezogen. Wir erkennen jedoch darin keine allgemeine Tendenz, den Wirkungsbereich der Internen Revision auszudehnen; die Gründe dafür sind bei der letzten Variante, der Eingliederung auf der Aufsichtsstufe, zu besprechen. Dass die Interne Revision ausdrücklich im Auftrag des Verwaltungsrates und der Geschäfts- bzw. Konzernleitung handelt, stellt vielmehr eine Möglichkeit dar, gleichgerichtete Interessen zusammenzufassen. Da sie ihren Auftrag weitgehend nach eigenem Ermessen in voller beruflicher Verantwortung ausführt und ihr Auftrag die Förderung der Interessen der Unternehmung in allen ihren Teilen beinhaltet, ist sie ohnehin verpflichtet, alle ihr bedeutsam erscheinenden Überwachungsaspekte zu berücksichtigen. Klare Abgrenzungen sind nur dort notwendig, wo die Gefahr eines Interessenkonfliktes besteht. Hier wird die Prüfung eines bestimmten Sachgebiets (z.B. Überprüfung der Gehälter und Spesen von leitenden Mitarbeitern) mit Vorteil externen Revisoren übertragen¹⁰⁹.

45.4 Unterstellung unter das Aufsichtsorgan

Als letztes soll die Möglichkeit der direkten Unterstellung unter das Aufsichtsorgan der Unternehmung betrachtet werden. Sie wird in der Literatur – allerdings nur in vorwiegend auf Industriebetriebe bezogenen Betrachtungen – mehrheitlich abgelehnt. So glaubt BLOHM, dass die nicht mit den täglichen Geschäften vertrauten Personen entweder keinen ausreichenden Rückhalt für die Revisionsabteilung bilden könnten, oder aber bei dennoch nachhaltiger Unterstützung durch das Aufsichtsorgan ein “Staat im Staat” entstehen könnte, welcher die Handlungsfreiheit der Exekutive lähmt. Er folgert daher: “Die Konzernspitze muss schon gewisse Exekutivvollmachten haben in bezug auf Organisation, Personalwesen und Rechnungswesen, wenn sie einer umfassenden Revision Vorgesetzter sein will”¹¹⁰. Wenn zudem in der Industrie die Förderung der Wirtschaftlichkeit in der Gesamtunternehmung als eine primäre Zielsetzung der Internen Revision betrachtet wird¹¹¹, dann ist es klar, dass sich die entsprechende Berichterstattung an die leitende Stufe zu richten hat.

Anders dagegen verhält es sich, wenn auch Prüfungen der Geschäftsführung vorgenommen werden sollen. Hier muss die Berichterstattung an das Aufsichtsorgan erfolgen, weil dieses für die Geschäftsführung die notwendigen Grundsätze formuliert und Regelungen erlässt.

Es wäre unseres Erachtens verfehlt, anzunehmen, eine dem Verwaltungsrat unterstellte interne Revisionsstelle hätte primär die Geschäftsführung zu prüfen. Die

109 Vgl. Briner Ernst K. (1974), Das Verhältnis von interner und externer Revision aus der Sicht einer Unternehmung amerikanischer Provenienz, in: Zeitschrift Interne Revision, 9. Jg., 1974, Heft 2, S. 74.

110 Blohm (1957), S. 41. Vgl. auch seine angeführten Beispiele aus der Literatur am selben Ort in Fussnote 21.

111 Vgl. Kellenberger, S. 35.

eigentliche Bedeutung der hohen Einordnung liegt in den von uns beobachteten Fällen nicht im unterschiedlichen Auftrag oder in der unterschiedlichen Gewichtung oder Gestaltung der Prüfungstätigkeit¹¹². Sie liegt vielmehr in der betonten Selbstständigkeit dieser Stelle bei der Erfüllung ihres Auftrags. Auch wenn der Inhalt der Revisionsberichte vorwiegend in die Zuständigkeit der leitenden Ebene fällt, kann der Bericht selbst nicht direkt auf ihre Veranlassung oder Einwirkung hin zustande kommen. Ihre Rolle als Informations- und Führungsinstrument wird bewusst eingeschränkt zugunsten der Rolle eines selbständigen, mit hoher Verantwortung betrauten Überwachungsorgans. Dadurch wird die Stellung der Leitung geschwächt gegenüber derjenigen der Verwaltung, eventuell aber – durch den Entzug eines besonders vielseitigen Informations- und Überwachungsinstruments – auch gegenüber derjenigen der Vollzugsinstanzen.

Ob eine Unterstellung unter die Verwaltung oder die Gesamtleitung günstiger ist, kann nach unserer Auffassung nicht – wie es bisher in der Literatur versucht wurde – anhand von allgemeinen Vor- und Nachteilen entschieden werden. Vielmehr ist anhand der spezifischen Situation, an der Bedeutung und der Verantwortung dieser beiden Instanzen für Bestand und Entwicklung der Unternehmung, zu entscheiden, welche Akzente für die Revisionstätigkeit gesetzt werden müssen. Im Bankensektor, wo die Aufsicht der Geschäftstätigkeit sowohl durch den Willen des Gesetzgebers als auch aus unternehmungspolitischer Sicht ein sehr starkes Gewicht hat, ist die Interne Revision fast ausnahmslos auf der Aufsichtsebene eingegliedert. Obwohl auch hier die Rolle als Führungsinstrument hervorgehoben wird, hat sie doch primär den Verwaltungs- bzw. den Bankrat in der Wahrnehmung seiner Überwachungspflicht zu unterstützen¹¹³.

112 Das Argument von WIETING, dass es die primäre und wichtigste Aufgabe der internen Revisionsstelle sei, der obersten Leitung dienlich zu sein, und nicht, die oberste Leitung zu prüfen; (vgl. Wieting, S. 63) erachten wir in doppelter Hinsicht als unzureichend. Dass die Interne Revision den primären Zweck haben soll, der Leitung zu dienen, ist nicht ein Wesensmerkmal, sondern beruht – wie die Unterstellung selbst – auf einem unternehmungspolitischen Entscheid; dass eine Unterstellung unter das Aufsichtsorgan bedeutet, dass Prüfungen der Geschäftsführung zur primären Aufgabe werden, lässt sich empirisch nicht nachweisen.

113 Vgl. Schweizerische Bankiervereinigung (1977), S. 3 f.; Stauffer/Emch (1972), S. 329 f. Für den Bankensektor muss hervorgehoben werden, dass gemäss Vollziehungsverordnung zum Bankengesetz kein Mitglied des für die Oberleitung, Aufsicht und Kontrolle verantwortlichen Organs der Geschäftsführung angehören darf (Artikel 8, Abs. 2, VV).

5 Die Tätigkeit der Internen Revision

51 Die Ergebnisse der Revisionstätigkeit

51.1 Einleitung

Angesichts des grossen Tätigkeitsgebiets, das der Internen Revision sowohl in der Literatur als auch in der Praxis zugesprochen wird, ist die Frage, wo die Schwerpunkte der Prüfungstätigkeit gelegt werden sollen, von besonderer Bedeutung. Es scheint einleuchtend, dass sie ihre Prüfungen – im Rahmen ihrer Kenntnisse und Fähigkeiten – dort vornehmen sollte, wo die besten Ergebnisse erwartet werden können. Dadurch wird das Problem jedoch nicht gelöst, sondern nur verschoben. Es liegt nun darin,

- a) Masstäbe festzulegen, um die Revisionsergebnisse zu bewerten;
- b) Anhaltspunkte zu finden, wie die Revisionsergebnisse prognostiziert werden können.

Die Lösung dieses Problems ist in der Praxis der Internen Revision deshalb schwierig, weil direkte Leistungsnachweise in Form eines errechenbaren Beitrags zur Zielerreichung nur partiell und in bestimmten Fällen möglich sind. Wie wir bereits in anderem Zusammenhang festgestellt haben¹, ist die Bildung von Prüfungsschwerpunkten anhand quantifizierbarer Leistungsbeiträge fragwürdig². Nicht quantifizierbare Ergebnisse einer Prüfung müssen in ihrer Bedeutung ebenso berücksichtigt werden können wie direkt aufwand- oder ertragswirksame Massnahmen, welche vom Revisor angeregt wurden. Nicht quantifizierbare Verbesserungen, z.B. die Behebung von Mängeln in der internen Kontrolle, haben vor allem präventive Wirkung und sind geeignet, um Risiken von unbekannter Höhe zu beseitigen.

Bevor wir auf die uns wichtig erscheinenden Determinanten einer erfolgreichen Prüfungstätigkeit näher eintreten, möchten wir einen kurzen Einblick geben in die Revisionsergebnisse, welche in einigen von uns befragten internen Revisionsstellen vorgewiesen wurden. Es handelt sich dabei um:

- a) die anlässlich von Detailprüfungen gefundenen Fehler;
- b) die anlässlich der Prüfung von Systemen und Verfahren gefundenen Schwächen und Mängel, sowie die veranlassten Verbesserungsmassnahmen;
- c) eine Gesamtbeurteilung der Revisionstätigkeit hinsichtlich bestimmter betriebswirtschaftlicher Grundsätze und Ziele.

¹ Vgl. Abschnitt 34.1 dieser Arbeit.

² Anderer Ansicht scheint HOFMANN zu sein, der im Zusammenhang mit der Verlagerung der Prüfungsschwerpunkte feststellt: 'Die Bandbreite der Revisionsaktivitäten erweitert sich ständig. Neben dem Schutz des Vermögens vor Veruntreuungen kann die Interne Revision einen wirkungsvollen Beitrag zum Wachstum, zur Erhöhung der Leistungsfähigkeit, Wirtschaftlichkeit und Rentabilität einer Gesellschaft leisten'. Hofmann (1972), S. 17.

Es geht uns primär darum, zu untersuchen, ob sich anhand der vorgewiesenen Revisionsergebnisse Schwerpunkte für die Tätigkeit der internen Revisionsstellen ableiten lassen. Zudem sollte aus den folgenden Erörterungen auch ersichtlich sein, warum diese Ergebnisse nicht als Leistungsausweis aufgefasst werden können.

51.2 In Detailprüfungen gefundene Fehler

Die Bedeutung solcher Fehler im Rahmen der Prüfungstätigkeit kann unter verschiedenen Gesichtspunkten beurteilt werden:

- aufgrund der Art und der Häufigkeit solcher Fehler;
- aufgrund der Behandlung solcher Fehler im Rahmen der Prüfung und Berichterstattung;
- aufgrund der Einstellung des Revisors gegenüber solchen Fehlern.

In den folgenden Untersuchungsergebnissen über Art und Häufigkeit von gefundenen Fehlern bei Detailprüfungen konnten nicht alle möglichen Fehlerarten erfasst werden. Die in Abbildung 35 aufgeführten Fehlermöglichkeiten treten jedoch fast durchwegs nur gelegentlich oder selten auf.

Art der Fehler	häufig	gelegentlich	selten	nicht angeführt
fehlerhafte Aufzeichnungen	3	28	14	2
ungenügende Dokumentation	7	27	12	1
Fehler in der Disposition	1	23	16	7
unkorrekte Abwicklung der Geschäfte	—	10	29	8
Unregelmässigkeiten	—	2	32	13

Abbildung 35: Häufigkeit der gefundenen Fehler bei Detailprüfungen³

Dieses Ergebnis kann in doppeltem Sinne interpretiert werden. Die geringfügige Zahl der gefundenen Fehler spricht einerseits für einen hohen administrativen Standard in diesen Unternehmungen und für eine geringe Fehleranfälligkeit der angewandten Systeme und Abläufe. Andererseits deutet es darauf hin, dass bei der Tätigkeit der Internen Revision – dies kann eine direkte Folge des hohen administrativen Standards sein – nur geringes Gewicht auf Detailprüfungen gelegt wird.

³ Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz;
47 Unternehmungen aller Branchen und Grössen.

Amerikanische Untersuchungen bestätigen, dass den Ergebnissen von Detailprüfungen nur unter ganz bestimmten Bedingungen unmittelbare Bedeutung zukommt. Sie werden in der Regel nur dann den überwachenden Instanzen zur Kenntnis gebracht, wenn besondere Gründe vorliegen. Eine Reihe solcher Gründe sind in Abbildung 36 angeführt.

USA 1975	343 Unternehmen = 100%
Mitteilung erfolgt:	
in jedem Fall	17%
wenn der Fehler signifikant oder bedeutsam ist	78%
wenn die Regelmässigkeit des Fehlers auf Kontrollprobleme hindeutet	77%
wenn Kontrollvorschriften verletzt wurden	68%
wenn Unregelmässigkeiten damit verbunden sein könnten	64%
wenn das Kader dies verlangt oder die Dokumentation des Prüfungsberichts dies erfordert	46%

Abbildung 36: Wann werden gefundene Fehler den überwachenden Instanzen zur Kenntnis gebracht?⁴

In derselben Untersuchung geht hervor, dass die gefundenen Fehler in der Regel mit den direkt beteiligten Stellen besprochen werden, bevor eine Mitteilung an den zuständigen Vorgesetzten erfolgt. In 40% der Unternehmungen erfolgt eine solche Besprechung immer, in weiteren 40% normalerweise und in 17% manchmal⁵. Die folgende Abbildung 37 zeigt, dass von Seiten der internen Revisoren nur ein geringes Interesse daran besteht, über solche Fehler zu berichten.

Es wäre verfehlt, aufgrund der hier angeführten Ergebnisse den Detailprüfungen generell geringe Bedeutung zuzumessen. Detailprüfungen liefern, je nach Umfang und Auswahl der geprüften Vorgänge und je nach der Objektivität der angewandten Prüfungsnormen, wertvolle Messresultate, um ein Prüfungsurteil zu begründen. Fehler, welche von allen Beteiligten als solche anerkannt werden müssen, bilden in der Regel unentbehrliche "Beweise" dafür, dass Mängel in den bestehenden Systemen und Verfahren vorliegen. Aus der persönlichen Ansicht (Hypothese) des Revisors, welche er aufgrund einer kritischen Betrachtung der angewandten Methoden und

4 Quelle: Institute of Internal Auditors (1976), S. 53.

5 Quelle: Institute of Internal Auditors (1976), S. 53.

USA 1975	343 Unternehmen = 100%
Frage: Denken Sie, dass Ihre Revisoren glauben, durch Berichterstattung über möglichst viele Fehler persönliche Vorteile zu erreichen?	
Alle oder manche Revisoren glauben dies	23%
wenige Revisoren glauben dies	29%
kein Revisor glaubt dies	45%
keine Angaben	3%
	<u>100%</u>

Abbildung 37: *Interesse der internen Revisoren an der Berichterstattung von gefundenen Fehlern*⁶

Verfahren gewonnen hat, entsteht durch die Verifikation im Detail ein sachkundiges, fundiertes Urteil⁷.

In der Regel wird man – aus der Sicht moderner, indirekter Prüfungsmethoden – den Ergebnissen von Detailprüfungen nur noch eine mittelbare Bedeutung zuordnen können. Der Nachweis solcher Fehler ist nicht das Ziel der Prüfungstätigkeit, sondern nur ein Mittel des Revisors, das er dort einsetzt, wo er präzise Messresultate benötigt⁸. Dies wird wiederum durch die amerikanische Untersuchung bestätigt. Nur in 19% der befragten Unternehmungen beschränkt sich der Prüfungsbericht auf die Erläuterung von gefundenen Fehlern; in 81% dagegen werden darin ein vollständiges Urteil über das Prüfungsobjekt und Empfehlungen abgegeben⁹.

51.3 Schwächen und Mängel in betrieblichen Systemen und Verfahren

Nachdem wir die Bedeutung von Detailprüfungen vor allem unter dem Aspekt betrachtet haben, Schwächen und Mängel in den bestehenden Systemen und Verfahren nachzuweisen, ist nun auf die Ergebnisse der Verfahrens- und Systemprüfungen generell einzutreten. In der Untersuchung über Art und Häufigkeit von Schwächen und Mängeln haben wir sowohl solche der internen Kontrolle als auch solche der effizienten und wirtschaftlichen Leistungserstellung herausgegriffen.

Ein Überblick über die folgende Auswertung zeigt, dass Schwächen und Mängel im Bereich der internen Kontrolle gelegentlich, im Bereich von Effizienz und Wirtschaftlichkeit gelegentlich bis selten auftreten. Die Unterschiede zwischen diesen

6 Quelle: Institute of Internal Auditors (1976), S. 54.

7 Vgl. Sawyer (1973), S. 274 f.

8 Vgl. Institut für Interne Revision (1959), S. 19.

9 Quelle: Institute of Internal Auditors (1976), S. 46.

Art der Mängel	häufig	gelegentlich	selten	nicht angeführt
fehlende oder ungenügende Kontrollmassnahmen	9	33	5	—
ungenügende Beachtung der vorgeschriebenen Kontrollen	3	32	11	1
unzweckmässiger Arbeitsablauf (lange Informationswege, ungünstige Aufgabenverteilung, etc.)	4	27	14	2
Informationslücken und -mängel	4	25	17	1
unrationelle Arbeitsweise (Doppelarbeit, Wartezeiten, unzweckmässiger Einsatz von Hilfsmitteln, etc.)	4	21	21	1

Abbildung 38: Häufigkeit der gefundenen Mängel und Schwächen bei System- und Verfahrensprüfungen¹⁰

beiden Gruppen scheinen uns jedoch noch zu wenig signifikant, um für Prüfungen der internen Kontrolle und Prüfungen der Leistungsprozesse verschiedene Schlussfolgerungen ziehen zu können; bessere Ergebnisse finden sich diesbezüglich im anschliessenden Abschnitt über die Gesamtbeurteilung der Revisionstätigkeit.

Die Tatsache, dass negative Ergebnisse bei der Prüfung von Systemen und Verfahren in der Praxis nur in geringem Umfange auftreten, lässt wiederum auf den hohen Standard dieser Systeme und Verfahren schliessen. Dies kann zum Teil natürlich auf die Tätigkeit der Internen Revision zurückgeführt werden, indem die negativen Prüfungsergebnisse Anlass bilden, um betriebliche Verfahren und Systeme zu modifizieren. Die empirischen Ergebnisse in Abbildung 39 zeigen, dass Änderungen im Anschluss an interne Prüfungen relativ oft vorgenommen werden.

¹⁰ Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; 47 Unternehmungen aller Branchen und Grössen.

	häufig	gelegentlich	selten	nicht angeführt
Änderungen, welche vom zuständigen Bereichsmanagement selbst veranlasst werden	17	24	5	1
Änderungen, welche vom Empfänger des Revisionsberichts veranlasst werden	14	21	7	4

Abbildung 39: *Änderungen an den bestehenden Verfahren und Abläufen aufgrund der Prüfungsergebnisse*¹¹

Die relativ zahlreichen Änderungen an bestehenden Systemen und Verfahren unterstützen die Aussage von BLOHM, dass der interne Revisor mit seiner Tätigkeit betriebliche Strukturen und Abläufe aktiv mitgestaltet¹². HOFMANN formuliert diesen Umstand wie folgt: "Der moderne Revisor ist ein Berater der Unternehmensleitung, der nicht nur Fehler beanstandet, sondern Verbesserungsmöglichkeiten aufzeigt und durch seine Arbeit hilft, Probleme zu lösen, bevor Schwierigkeiten auftreten"¹³. Diese Feststellung bedarf noch einer Erweiterung und Differenzierung, welche wir aus der oben angeführten Auswertung entnehmen. Zahlreiche Verbesserungen werden bereits mit Massnahmen erzielt, welche in der Kompetenz der Bereichsleitungen liegen und von diesen selbst veranlasst werden. Für den Revisor besteht in diesem Fall nur noch die Pflicht, die Unternehmensleitung über die von ihr vorgefundenen Bedingungen und die vom Bereichsmanagement bereits getroffenen Vorkehrungen zu unterrichten¹⁴. Sofern die Unternehmensleitung diese Massnahmen billigt und als ausreichend erachtet, erübrigen sich weitere Massnahmen auf leiten-der Stufe.

Dadurch, dass in der Berichterstattung der Internen Revision nicht nur gefundene Fehler und Mängel zum Ausdruck gebracht, sondern auch die von den zuständigen Vollzugsinstanzen getroffenen Massnahmen mit einbezogen werden, erhöht sich die Bedeutung der Prüfungsergebnisse in doppeltem Sinne:

- a) Gegenstand des Prüfungsurteils sind nicht nur die zu Beginn der Prüfung vorgefundenen Bedingungen, sondern auch die während der Prüfung vollzogenen Veränderungen, soweit sich diese nachhaltig auf das zukünftige Geschehen in diesem Bereich auswirken.

11 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; 47 Unternehmungen aller Branchen und Grössen.

12 Vgl. Blohm (1977), S. 94.

13 Hofmann (1972), S. 17 und dort angeführter Quellenhinweis.

14 Ein Beispiel für eine solche Berichterstattung gibt Sawyer (1973), S. 370 f.

- b) Negative Prüfungsergebnisse werden in einem positiven, konstruktiven Sinne dargestellt. Der Prüfungsbericht kann dadurch sowohl den Vollzugsinstanzen als auch der Unternehmensleitung als Grundlage für zukünftige Dispositionen dienen.

Durch die konstruktive Mitarbeit an der Lösung von Problemen auf der vollziehenden Stufe wird für die Beziehung Revisor – operatives Management eine Vertrauensbasis geschaffen, welche die Revisionsergebnisse in einem anderen Licht erscheinen lässt. Nicht mehr die Frage, wer etwas falsch gemacht hat, steht im Vordergrund, sondern, wie etwas besser gemacht werden könnte¹⁵. „Es besteht also auch ein Beratungsverhältnis zwischen der Revision und den zu prüfenden Stellen“¹⁶.

Durch die umfassende Berichterstattung über die gefundenen Schwächen und Mängel erhält zudem die Unternehmensleitung eine zuverlässige Informationsgrundlage. Sie wird dann in der Lage sein, rasche Entscheidungen zu treffen, wenn sie über alle wichtigen Faktoren im Bezug auf negative Prüfungsfeststellungen informiert wird¹⁷:

- Umriss und Aspekte des Problems;
- Tatbestände, in denen Schwächen und Mängel zum Ausdruck kommen;
- bereits eingetretene oder potentielle Auswirkungen;
- Ursachen und Hintergründe;
- Verbesserungsvorschläge des Revisors;
- Stellungnahme und bereits ergriffene Massnahmen der zuständigen vollziehenden Instanzen;
- notwendige Massnahmen von Seiten der Unternehmensleitung.

In der Praxis wird zu Recht darauf hingewiesen, dass die Interne Revision in der Lage sein sollte, Entscheidungen der Unternehmensleitung herauszufordern¹⁸. Dies darf sie aber nur dann anstreben, wenn sie entsprechend gewichtige negative Prüfungsergebnisse vorzuweisen hat. Es darf daneben nicht vergessen werden, dass auch positive Berichte, welche keine Entscheidungen notwendig machen, einen hohen Informationswert haben.

51.4 Gesamtbeurteilung der Prüfungstätigkeit

Weil die Ergebnisse der Prüfungstätigkeit nicht im Rahmen einer Kalkulation von Kosten und Leistungen berechnet werden können, und weil es nur in einzelnen Fällen möglich ist, die Prüfungsergebnisse in einen direkten Zusammenhang zu den Zielen der Produktivität, Wirtschaftlichkeit und Rentabilität zu setzen, ist die Bedeutung der von den internen Revisoren geleisteten Arbeit schwierig zu beurteilen. An

15 Vgl. Sassmannshausen, S. 71 f.; Spiller, S. 69.

16 Institut für Interne Revision (1959), S. 18.

17 Vgl. Sawyer (1973), S. 371.

18 Vgl. Institute of Internal Auditors, United Kingdom Chapter, S. 12.

dieser Stelle geht es jedoch nicht darum, zu ermitteln, wie gross die Bedeutung dieser Arbeit ist, sondern wo und in welcher Hinsicht ihr die Praxis eine Bedeutung beimisst.

Beurteilungskriterium	von grosser Bedeutung	von geringer Bedeutung	nicht aufgeführt
Sicherheit des Vermögens	41	6	–
Einhaltung der Geschäftspolitik	29	17	1
Fehlerfreiheit der Aufzeichnungen	28	15	4
Erhöhung der betrieblichen Leistungsfähigkeit	22	23	2
Verbesserung der Wirtschaftlichkeit	22	22	3
Andere Gesichtspunkte, unter denen der Prüfungsarbeit grosse Bedeutung zugemessen wird: – Förderung des Verständnisses für Sinn und Aufgaben des Rechnungswesens bei den Leitern von kleinen Betrieben; – Abbau der Betriebsblindheit, Erkennen des Gesamtinteresses und der Wichtigkeit der eigenen Arbeit; – Stärkung der Führung und der Organisationsstrukturen; Behandlung von Grenzfällen in Bezug auf Kompetenzen einzelner Mitarbeiter.			

Abbildung 40: Beurteilung der Bedeutung der Prüfungsarbeit¹⁹

Die Auswertungen zeigen, dass der Tätigkeit der Internen Revision dort die grösste Bedeutung beigemessen wird, wo sie sich auf die Gewährleistung der allgemeinen Grundsätze der internen Kontrolle bezieht. Dieses Ergebnis erstaunt nicht. Das Wissen um die Bedeutung einer zuverlässigen internen Kontrolle dürfte sich in allen Bereichen und auf allen Führungsstufen weitgehend durchgesetzt haben; ebenso die Erkenntnis, dass für die Gewährleistung einer zuverlässigen internen Kontrolle eine übergeordnete Überwachung unerlässlich ist. Interessant ist die eindeutige Dominanz des Vermögensschutzes vor den beiden anderen Grundsätzen – der Einhaltung

¹⁹ Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; Beurteilung von 47 Unternehmungen aller Branchen und Grössen. Es ist zu beachten, dass die Beurteilung nur in 6 Fällen durch Personen erfolgte, welche sich als nicht mit der Internen Revision verbunden und ihr gegenüber neutral eingestellt bezeichneten. Diese beurteilten die Bedeutung der Prüfungstätigkeit zurückhaltender; von grosser Bedeutung wurde sie beurteilt bezüglich Vermögensschutz in 5, Einhaltung der Geschäftspolitik und Fehlerfreiheit der Aufzeichnungen in 3, Verbesserung der Wirtschaftlichkeit in 2 Fällen und Erhöhung der Leistungsfähigkeit in einem Fall.

der Geschäftspolitik und der Gewährleistung zuverlässiger Aufzeichnungen. Sie unterstützt die These, dass aus der Sicht einer wirksamen Führung der Bewahrung der in der Unternehmung gebundenen materiellen und monetären Werte und der Vermeidung von Verschwendung höchste Priorität zukommt²⁰.

Der Schutz des Vermögens ist eine vorwiegend präventive Aufgabe. Vermögensverluste sollen erschwert oder verhindert werden. Sind sie dagegen bereits eingetreten, so lassen sie sich durch einen Nachweis nur selten rückgängig machen. Nur dort, wo Unregelmässigkeiten vermutet werden können, ist in der Regel ein detektives Vorgehen gerechtfertigt. Zu einem wirksamen Schutz des Vermögens sind zwei Elemente notwendig²¹:

- a) Alle namhaften materiellen und immateriellen Wertbestände und alle Vorgänge, welche diese Bestände verändern, müssen wirksamen Kontrollen unterworfen werden.
- b) Die Mitarbeiter müssen über die Anliegen des Vermögensschutzes informiert und dafür motiviert werden.

Die Gestaltung zuverlässiger interner Kontrollen bietet im Bereich des Vermögensschutzes besonders zahlreiche Probleme. Der interne Revisor ist gerade hier verpflichtet und auch in der Lage, konstruktiv an der Lösung von Kontroll- und Motivationsproblemen mitzuarbeiten. Er darf sich nicht auf die Berichterstattung von negativen Prüfungsfeststellungen beschränken, wenn er der präventiven Bedeutung solcher Prüfungen gerecht werden will.

Bezüglich der beiden anderen Grundsätze der internen Kontrolle sind die ausgewerteten Beurteilungen differenzierter zu betrachten. Begnügt sich die Interne Revision mit Ordnungsprüfungen, dann kommt ihrer Tätigkeit primärer detektiver Charakter zu. Eine nachhaltige präventive Wirkung solcher Prüfungen muss sich im Verhalten derjenigen Personen niederschlagen, welche die zu prüfenden Sachverhalte erzeugen. "Die Analyse der Präventivfunktion stösst allerdings auf erhebliche Schwierigkeiten, da hier vorwiegend psychologische Faktoren – z.B. die Furcht entdeckt und zur Rechenschaft gezogen zu werden – und ihre Auswirkungen auf mögliche Soll-Ist-Abweichungen zu berücksichtigen sind"²².

Sowohl die detektive als auch die präventive Wirkung solcher Prüfungen sind umso geringer, je besser die interne Kontrolle in diesen Bereichen ausgebaut ist. Der sinkenden Bedeutung von Ordnungsprüfungen steht jedoch eine zunehmende Bedeutung von Verfahrens- und Systemprüfungen gegenüber, welche – wie im Falle der Vermögenssicherung – vor allem präventiven Charakter haben. Der Zustand des betrieblichen Ordnungsgefüges und der internen Kontrollen wird zum Spiegelbild einer effizienten Internen Revision²³, nicht die Fehlerfreiheit der Aufzeichnungen oder die Einhaltung der Geschäftspolitik.

20 Vgl. Bittel Lester R., *Improving Supervisory Performance*, London 1976, S. 11.

21 Vgl. Bittel, S. 103 ff.

22 Schulte, S. 16.

23 Vgl. Sassmannshausen, S. 73.

Dass die Prüfungstätigkeit im Hinblick auf Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit eine sehr unterschiedliche Bewertung erfahren hat, kann auf verschiedene Gründe zurückgeführt werden. Zunächst sind die Möglichkeiten, die betriebliche Leistungserstellung zu prüfen, in verschiedenen Unternehmungen und Branchen sehr unterschiedlich²⁴. Das Prinzip, dass sich vor allem die höheren Führungsstufen mehr auf die Bewertung der Ergebnisse als auf die direkte Kontrolle des Arbeitsvollzugs verlassen²⁵, bestätigt, dass Prüfungen des Leistungsvollzugs nur in besonderen Fällen gerechtfertigt sind. Liegt ein solcher Fall vor, z.B. bei ungenügenden Ergebniskontrollen oder bei ungeklärten Ergebnisschwankungen, dann kann sich die Revisionsabteilung besondere Verdienste erwerben, wenn sie selbst die Initiative zu solchen Prüfungen ergreift und zusätzliche Prüfungen durchführt, oder – wo dies im Rahmen des laufenden Prüfungsprojekts nicht möglich ist – Antrag auf die Durchführung solcher Prüfungen stellt²⁶.

Inwiefern der interne Revisor zu solchen Initiativen ermutigt wird, hängt nicht nur von seinen Fähigkeiten und von seiner Einsatzbereitschaft ab, sondern auch von der Bereitschaft der zuständigen Vollzugsinstanzen, solche Untersuchungen zu unterstützen. Auch hier muss zunächst eine Vertrauensbasis geschaffen werden, auf der eine konstruktive Prüfungsarbeit aufgebaut werden kann.

52 Die Tätigkeitsgebiete der Internen Revision

52.1 Die Bildung von Prüfungsschwergewichten

Die Arbeitsgebiete und die Aufgabenstellung der internen Revisionsstelle bilden kein Fixum, sondern müssen auf die langfristigen Interessen der Unternehmung ausgerichtet werden, um diese in möglichst umfassender Weise zu fördern. Diese Ausrichtung erscheint uns von besonderer Bedeutung. Sie verleiht der Tätigkeit der Internen Revision die für eine übergeordnete Kontrolle notwendige Stetigkeit und bildet die Grundlage für eine sorgfältige, langfristige Planung der Prüfungstätigkeit²⁷.

Wir sprechen hier absichtlich von langfristigen Interessen und nicht von langfristigen Zielen. Langfristige Ziele, z.B. im Bereich der Marktstellung, des Wachstums und der Rentabilität, sind selbstgewählte Zielvorgaben und somit Gegenstand unternehmungspolitischer Entscheidungen. Zu den langfristigen Interessen zählen wir zudem alle Grundsätze der Geschäftsführung, welche unabhängig von den ge-

24 Vgl. Abschnitt 34.2 dieser Arbeit.

25 Vgl. Baumberger Hans Ueli, Die Entwicklung der Organisationsstruktur in wachsenden Unternehmungen, 2. Auflage, Bern 1968.

26 Vgl. Götzen, S. 122 f.

27 Die Interne Revision sollte nur in Ausnahmesituationen für 'Feuerwehr-Übungen' eingesetzt werden müssen; mit einer sorgfältig geplanten, langfristig orientierten Prüfungstätigkeit kann solchen Situationen weitgehend vorgebeugt werden. Vgl. Sawyer (1973), S. 80.

wählten Zielen für eine erfolgreiche Geschäftstätigkeit notwendig sind. Bereits in Kapitel 3 sind wir von diesen Grundsätzen ausgegangen, um die Notwendigkeit interner Revisionsstellen zu erörtern:

- Ordnungsmässigkeit und Sicherheit des betrieblichen Arbeitsvollzugs;
- Zuverlässigkeit der Entscheidungsgrundlagen und Ergebnismessungen;
- Effizienz der Arbeitsabläufe.

Für die Festlegung der Prüfungstätigkeit im Rahmen der allgemeinen, von der Unternehmensleitung zugeordneten Funktion gilt es nun, diese Interessen zu präzisieren für die denkbaren Arbeitsgebiete und Prüffelder.

Durch eine konsequente Aufteilung des gesamten Arbeitsgebiets in einzelne Prüfungsgebiete und Prüffelder, innerhalb derer die genannten Interessen dann präzisiert werden können, lässt sich ein beliebig detaillierter Katalog von Prüfungsgegenständen erstellen²⁸. Ein solcher Arbeitskatalog ist in verschiedener Hinsicht ein wertvolles Instrument zur Gestaltung der Prüfungstätigkeit:

1. Er bildet eine rationale Entscheidungsgrundlage für die Ausrichtung der Prüfungstätigkeit, indem die Gewichtung der möglichen (auch der nicht als vordringlich erachteten) Prüfungsgegenstände jederzeit ersichtlich ist.
2. Er dient als Anhaltspunkt und als Rechtfertigung für die erforderliche personelle Stellenbesetzung.
3. Er bildet ein Grundgerüst für die Ausarbeitung des Prüfungsplans und der Arbeitsprogramme für die einzelnen Prüffelder.

Die Aufteilung des Arbeitsgebiets kann insbesondere in mehrdimensional organisierten Unternehmungen nicht auf einen Aspekt beschränkt bleiben. Die der Organisation innewohnenden partiellen Interessen, Abteilungsegoismen, Kompetenzlücken und -konflikte treten vielfach erst dann zu Tage, wenn sowohl die institutionellen Strukturen als auch funktionale und räumliche Zusammenhänge untersucht werden²⁹. Für die Gewichtung der Prüfungsgegenstände ist die Kenntnis solcher Eigenheiten der Organisation von besonderer Bedeutung, weil gerade dort die Wahrung des Gesamtinteresses in Frage gestellt sein kann³⁰.

Die Betrachtung des Geschehens in der Unternehmung oder in einzelnen Betrieben unter dem Aspekt des Zusammenwirkens nicht nur von Abteilungen, sondern auch von funktionalen Teileinheiten bietet im übrigen einen guten Anhaltspunkt, um betriebswirtschaftliche Zusammenhänge und Erkenntnisse verschiedener Teilgebiete der Betriebswirtschaftslehre in der Prüfungsarbeit berücksichtigen zu können. Die Gliederung der Prüfungsgebiete und Prüffelder ist dann optimal, wenn das Gesamtinteresse bei allen zu erfüllenden Funktionen erkennbar wird³¹.

28 Vgl. zum Beispiel Blohm (1977), S. 91 ff.

29 Vgl. Abschnitt 11.4 dieser Arbeit.

30 Vgl. Zünd (1973), S. 211 ff.

31 In seiner sehr ausführlichen Darstellung der Prüfungsgebiete nimmt PEEMÖLLER eine funktionale Gliederung der Unternehmung in zahlreiche Subsysteme vor. Es gelingt ihm dadurch, eine Vielzahl von betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen für die Prüfungstätigkeit nutzbar zu machen. Vgl. Peemöller, S. 71 ff.

Die Interne Revision sollte nun vor allem in jenen Teilgebieten eingesetzt werden, wo die Wahrung der langfristigen Interessen der Unternehmung besondere Beachtung und einen besonders hohen Kontrollaufwand erfordert, oder – mit anderen Worten – wo die Tätigkeit und die Entwicklung der Unternehmung mit den grössten Risiken verbunden ist. Es ist nicht möglich, generell festzulegen, welches diese Risikobereiche sind. Sie sind nicht nur von den spezifischen Bedingungen in der Unternehmung abhängig, sondern ändern sich auch über die Zeit. Vor allem verfahrenstechnische Fortschritte können solche Verlagerungen mit sich bringen.

Es ist einleuchtend, dass die Prüfungsschwergewichte in der Praxis unterschiedlich gesetzt werden müssen, um den Eigenheiten der Organisations- und Kontrollstruktur und den unternehmungs- und branchenspezifischen Risiken gerecht zu werden. Wenn im folgenden einige empirische Feststellungen hinsichtlich der Ausrichtung der Prüfungstätigkeit angeführt werden, dann können diese nicht alle Prüfungsgebiete umfassen, welche in den oben erwähnten Literaturhinweisen zu finden sind. Zur Darstellung gelangen lediglich folgende Prüfungsgebiete:

- Organisation und Verfahren
- Rechnungswesen
- EDV
- Betriebspolitik und Führung

Wir sind uns dabei bewusst, dass wir auf branchenspezifische Unterschiede nur wenig Rücksicht nehmen können. Die beigezogenen empirischen Ergebnisse stammen grösstenteils aus der ersten Untersuchungsgruppe. Trotzdem glauben wir, dass die abgeleiteten Erkenntnisse über weite Strecken allgemeiner Natur sind.

52.2 Organisation und Verfahren

In seinen Ausführungen zu den spezifischen Merkmalen der Internen Revision schreibt BUSSMANN: "Die interne Prüfung ... soll so gestaltet sein, dass sie in das Unternehmen, zu dem sie gehört, optimal 'hineinpasst'. Die Innenrevisoren kennen den Betriebsablauf, sie kennen die massgeblichen Persönlichkeiten bis zu den Meistern und Vorarbeitern, sie kennen das Produktionsprogramm so gut wie das betriebliche Rechnungswesen usw."³². Es ist deshalb verständlich, dass er ihrer Tätigkeit eine organisatorische Wirkung zuordnet, welche in allen Funktionsbereichen der Unternehmung zur Geltung kommt und den Charakter einer permanenten Rationalisierung hat³³.

32 Bussmann Karl F., *Betreuung und Prüfung der Unternehmung*, 2. Auflage, Wiesbaden 1972, S. 63.

33 Im Gegensatz dazu sieht er in der Tätigkeit der Externen Revision eine meist nur auf den finanzwirtschaftlichen Bereich begrenzte organisatorische Wirkung, welche zudem lediglich Anstösse zur Rationalisierung vermittelt. Vgl. Bussmann, S. 63.

Die Bedeutung einer solchen permanenten Rationalisierung hängt sehr stark mit der Betriebs- und der Unternehmungsgrösse zusammen. Eine sehr eingehende Arbeitsteilung erfordert differenziertere Planungs- und Kontrollverfahren, umfangreichere Aufschreibungen, Abrechnungen, Statistiken und Berichte und einen systematischen Informationsfluss zwischen den spezialisierten Aufgabenträgern. Permanente Rationalisierung kann dabei nicht bedeuten, dass die Grundzüge der Organisation und die technischen Verfahrensgrundlagen einem dauernden Wandel unterworfen werden. Vielmehr geht es darum, im Rahmen der gewählten Organisation und den bestehenden Verfahren nach Möglichkeiten zu suchen, um kostspielige, zeitraubende oder sonstwie kritische Arbeitsprozesse zu vereinfachen, indem andernorts bekannte und erprobte Techniken oder Hilfsmittel übernommen werden, welche zur Ausführung der anstehenden Arbeiten geeigneter sind³⁴. Der interne Revisor ist für diese "Verbesserungen von Details" besonders prädestiniert, weil er einerseits Einblick in verschiedene Möglichkeiten der Bewältigung gleichartiger Arbeiten hat und andererseits die Techniken der Detailuntersuchung – Zeit-, Bewegungs- und Ablaufstudien (flow-charting) – eingehend beherrscht.

Die Frage, wie stark sich die Interne Revision auf Rationalisierungsprobleme konzentrieren soll, ist im Einzelfall einfach zu beantworten, da die Ergebnisse von Rationalisierungsmassnahmen sich stets in Kostensenkungen oder Leistungssteigerungen ausdrücken. Einem hohen Revisionsaufwand muss notwendigerweise die Erwartung eines mindestens ebenso hohen Nutzens gegenüberstehen. Auch wenn es aufgrund der Fähigkeiten des Revisionspersonals möglich ist, organisationstheoretische Erkenntnisse mit prüfungstechnischen Fähigkeiten zu verbinden³⁵, sind solche Prüfungen erst gerechtfertigt, wenn davon ein nachhaltiger Erfolg zu erwarten ist. In der Prüfungspraxis zeigt sich, dass bei der Prüfung im organisatorischen und verfahrenstechnischen Bereich die Belange der internen Kontrolle gegenüber Rationalisierungsfragen eindeutig Priorität geniessen.

Prüfungsgegenstand	regel- mässige Prüfungen	gelegent- liche Prüfungen	nicht erwähnt
Aspekte der internen Kontrolle (Vermögensschutz, zuverlässige Buchführung, Treue zur Ge- schäftspolitik)	33	6	–
Rationalisierungsfragen	12	24	3

Abbildung 41: Prüfungstätigkeit im Bereich von Organisation und Verfahren³⁶

34 Vgl. Bittel, S. 348 ff.

35 Einen Überblick über die Kriterien wissenschaftlich fundierter Organisationsprüfung gibt Peemöller, S. 14 ff.

36 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz;

Dieses Ergebnis erscheint aus der Sicht der im vorangehenden Abschnitt erläuterten Risikoüberlegung verständlich. Bei ineffizienter oder unwirtschaftlicher Arbeitsweise liegt zwar eine Beeinträchtigung des Gesamtinteresses vor. Die daraus entstehenden Nachteile und Risiken bleiben aber überschaubar. Sind dagegen die Grundsätze der internen Kontrolle nicht gewährleistet, dann ist das Risiko von schädigenden Auswirkungen sehr schwer abzuschätzen.

Wir glauben, dass die Behandlung von Rationalisierungsfragen im Rahmen der Prüfungstätigkeit durchaus gerechtfertigt ist, wo ein geringer Mehraufwand nachhaltige Ergebnisse erwarten lässt. Eine vermehrte Ausrichtung auf diese Fragen ist jedoch nicht, wie dies gelegentlich gemacht wird, als allgemeines Postulat zu formulieren, sondern nur dort zu fordern, wo besondere Kontrollbedürfnisse eine Revision rechtfertigen³⁷.

52.3 Rechnungswesen

In der Literatur wird die Tätigkeit der Internen Revision im Bereich des Rechnungswesens zu den traditionellen Aufgaben gezählt. Sie beinhaltet die formelle und materielle Prüfung der Ordnungsmässigkeit, Zuverlässigkeit und Zweckmässigkeit des Rechnungswesens³⁸. Durch die Ausdehnung der Prüfungstätigkeit auf andere Funktionsbereiche der Unternehmung stellt sich die Frage, welche Bedeutung diesem Prüfungsgebiet im Rahmen der gesamten Prüfungstätigkeit beigemessen werden soll.

Bei den von uns befragten Unternehmungen konnte festgestellt werden, dass — lässt man die bereits besprochenen Sonderaufgaben³⁹ ausser Betracht — der Anteil der Prüfungen im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens mehrheitlich über 50% der gesamten ausgeführten Prüfungsarbeiten beträgt.

Insbesondere bei den ausländischen Firmen in der Schweiz ist festzustellen, dass sich die Revisionen auf das Finanz- und Rechnungswesen konzentrieren. Dies hat unseres Erachtens einen einleuchtenden Grund. Bei diesen Firmen handelt es sich mehrheitlich um mittlere bis kleinere Betriebe, in denen eine übersichtliche Organisationsstruktur besteht und die Prüfung der angewandten Systeme und Verfahren keine besonderen Probleme stellt. Zuverlässigkeit und Zweckmässigkeit der Abläufe sind weitgehend gewährleistet durch die direkte Überwachung des Management.

Der Einfluss der Unternehmungsgrösse bestätigt sich bei den Schweizer Firmen. Allgemein überwiegt in mittleren und kleineren Unternehmungen der Anteil der Prüfungsarbeiten im Finanz- und Rechnungswesen, währenddem in grossen Unterneh-

39 Unternehmungen der Gruppe 1 (Industrie-, Handels- und Dienstleistungsunternehmungen).

37 Vgl. unsere Ausführungen in Abschnitt 34 dieser Arbeit.

38 Vgl. Hofmann (1972), S. 15.

39 Vgl. Abbildungen 23 und 24 dieser Arbeit.

mungen der Anteil der Prüfungsarbeiten in den operativen Bereichen gleich hoch oder höher liegt.

	Schweizer Firmen	Ausland- firmen in der Schweiz	Total
Prüfungsarbeiten zu über 80 % im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens	4	6	10
Prüfungsarbeiten überwiegend im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens	6	8	14
Ungefähr gleiche Anteile	4	1	5
Prüfungsarbeiten überwiegend in den operativen Bereichen	<u>5</u>	<u>3</u>	<u>8</u>
	<u>19</u>	<u>18</u>	<u>37</u>

Abbildung 42: Verteilung der Prüfungsarbeiten auf das Finanz- und Rechnungswesen und auf die operativen Bereiche⁴⁰

Das Argument, dass grosse, komplexe Organisationsstrukturen vermehrte Verfahrens- und Systemprüfungen notwendig machen, erklärt die abnehmende Bedeutung von Prüfungen des Rechnungswesens nur indirekt. Man kann ihm entgegenhalten, dass in grossen Betrieben und Unternehmungen auch die Probleme der Rechnungslegung – insbesondere des instrumentalen Rechnungswesens – zunehmen, und dass daher auch in diesem Bereich zusätzliche Prüfungsarbeiten notwendig werden. Die Frage der Notwendigkeit von solchen Prüfungen darf weder aus der Sicht eines ‘traditionellen’ Rechnungswesens noch im Hinblick auf ‘traditionelle’ Buchprüfungen beurteilt werden, sondern muss der Entwicklung auf beiden Gebieten gebührend Rechnung tragen⁴¹.

Um die Frage der Dringlichkeit von Prüfungen des Rechnungswesens beurteilen zu können, ist das Prüfungsgebiet zunächst in einzelne Teilgebiete aufzuteilen. Wir unterscheiden dabei zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung, und innerhalb dieser Teilgebiete wiederum zwischen verschiedenen Prüfungsgegenständen.

40 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; 37 Unternehmungen der Gruppe 1.

41 Die Entwicklung des Rechnungswesens als führungs- und entscheidungsbezogenes Instrumentarium und die damit verbundenen Probleme scheint HOFMANN ausser acht zu lassen, wenn er als Begründung für die abnehmende Dringlichkeit von Prüfungen in diesem Bereich anführt: ‘Die Abteilungsleiter und Mitarbeiter des Finanz- und Rechnungswesens haben sich auf Grund jahrzehntelanger intensiver Prüfungen durch die Interne und Externe Revision auf diese Tatsache eingestellt und erledigen ihre Arbeit einwandfrei’. Hofmann (1972) S. 17.

Prüfungsgegenstand	auswert- bare Antworten	regel- mässige Prüfungen	gelegent- liche Prüfungen	nicht erwähnt
Verbuchung des Ge- schäftsverkehrs	38	26	12	—
Bestände und Bewertung	38	20	17	1
Jahresabschlüsse	36	23	10	3
Zwischenabschlüsse	38	17	11	10

Abbildung 43: Prüfungstätigkeit im Bereich Finanzbuchhaltung⁴²

Die Ergebnisse unserer Umfrage, welche sich auf die Finanzbuchhaltung beziehen, zeigen, dass hier regelmässige Prüfungen vorherrschen. Ein Zusammenhang zur Grösse der Unternehmung kann nicht gefunden werden. Dies scheint die Aussage von BALLMANN zu bestätigen: "Ohne Revision keine Ordnungsmässigkeit"⁴³. Die Regelmässigkeit ist unseres Erachtens ein wichtiger Hinweis auf die Bedeutung dieser Prüfungen; über deren Umfang ist damit allerdings nichts ausgesagt. Dieser hängt von der Zuverlässigkeit der angewandten Systeme und Verfahren ab.

Ein interessanter Hinweis ist weiter darin zu sehen, dass in fast der Hälfte der befragten Unternehmungen auch Zwischenabschlüsse regelmässig geprüft werden. Das Problem zuverlässiger und aussagekräftiger Zwischenabschlüsse als Grundlage für Führungs- und Investitionsentscheidungen hat vor allem in den USA besondere Beachtung gefunden⁴⁴. Das Institut der amerikanischen Wirtschaftsprüfer (AICPA) befasste sich eingehend mit der Prüfung von Zwischenabschlüssen und legte Richtlinien für einen diesbezüglichen Bestätigungsbericht fest⁴⁵.

Sofern, wie in der Schweiz, keine Publikationsvorschriften bestehen, ist es zweckmässig, die Interne Revision mit dieser Prüfung zu betreuen. Die in Umfang und Tiefe begrenzte Prüfung der Zwischenabschlüsse bietet eine gute Gelegenheit, neu eingetretene Revisoren oder Mitarbeiter des Finanzwesens und der Controllerteilung, mit den Methoden und Techniken der Abschlussprüfung vertraut zu machen. Daneben sind auch Kostengründe massgebend. Es ist deshalb zu vermuten,

42 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz (Gruppe 1).

43 Ballmann (1967), S. 25.

44 Vgl. Newell Gale E., Is Quarterly Financial Data Adequate for Decision Making? In: Financial Analyst Journal, Vol. 25, 1969, No. 6, S. 37–43; Seidler Lee J./Benjes William, The Credibility Gap in Interim Financial Statements, in: Financial Analyst Journal, Vol. 23, 1967, No. 5, S. 109–115.

45 Vgl. American Institute of Certified Public Accountants (1973a), Accounting Principles Board Opinion No. 28, New York 1973.

dass mit der Ausdehnung der Abschlussprüfungen vom Jahresabschluss auf Halbjahres- oder Quartalsabschlüsse vor allem der Internen Revision neue Aufgaben im Bereich der Finanzbuchhaltung erwachsen⁴⁶.

Im Bereich der Kostenrechnung deuten die Ergebnisse darauf hin, dass dieses Gebiet im Gegensatz zur Finanzbuchhaltung weniger stark geprüft wird. Regelmässige Prüfungen werden seltener vorgenommen.

Prüfungsgegenstand	auswertbare Antworten	regelmässige Prüfungen	gelegentliche Prüfungen	keine Prüfung
Prüfung der Kostenentstehung und Kostenerfassung	37	21	8	8
Prüfung der Kostenbudgetierung	37	11	18	8
Prüfung der Betriebsabrechnung	35	14	15	6
Prüfung der Kalkulation	37	8	23	5

Abbildung 44: Prüfungstätigkeit im Bereich der Kostenrechnung⁴⁷

Der Kostenentstehung und Kostenerfassung wird in den Prüfungen der Internen Revision die grösste Bedeutung zugemessen. Kosten entstehen durch den Verzehr von materiellen und immateriellen Gütern und die Bindung von Geldkapital als Folge der betrieblichen Tätigkeit. "Kosten sind der durch die betriebliche Leistungserstellung bedingte Wertverzehr, bewertet zu den Ansätzen der Betriebsabrechnung"⁴⁸.

Jene Kostenarten, bei denen der in der Finanzbuchhaltung ausgewiesene Aufwand ohne weiteres in die Betriebsabrechnung übernommen werden kann (z.B. Löhne, Miete, Energie und Wasser), müssen keiner spezifisch kostenrechnungsorientierten Prüfung unterzogen werden. Hingegen sind Prüfungen dort notwendig, wo der ausgewiesene Aufwand abgegrenzt und korrigiert werden muss hinsichtlich:

- der Ausscheidung von betriebsfremdem und ausserordentlichem betrieblichen Aufwand;
- dem Einbezug von Zusatzkosten (Eigenlohn, Zins auf Eigenkapital, Risikoprämie);

46 Vgl. Kiger Jack E., Quarterly Reports -- A New Responsibility? in: The Internal Auditor, Vol. 32, 1975, No. 2, S. 33–36.

47 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz (Gruppe 1).

48 Ulrich Hans/Hill Wilhelm, Brevier des Rechnungswesens, Band 2 der Schriftenreihe 'Praktische Betriebswirtschaft', 3. Auflage, Bern 1970, S. 14.

- der Bewertung des Güterverzehr (insbesondere Vorräte und Anlagen) nach betrieblichen Gesichtspunkten.

Ein weiterer Aspekt der Kostenerfassung ist die richtige Klassifizierung im Hinblick auf die Zurechnung zur Kostenstelle, in der die Kosten entstanden sind. Der Umfang zusätzlicher Prüfungen hängt hier weitgehend von der kontenmässigen Gestaltung der Finanzbuchhaltung ab. Wird bereits in der Finanzbuchhaltung der Aufwand nach Kostenstellen gegliedert erfasst, sodass die üblichen Aufwandarten als Unterkonten innerhalb der Kostenstellen erscheinen⁴⁹, dann muss die Klassifizierung bereits in der Finanzbuchhaltung geprüft werden. Erfolgt die Zurechnung zu den Kostenstellen getrennt von der Finanzbuchhaltung, dann werden im Bereich der Kostenrechnung zusätzliche Prüfungen notwendig⁵⁰.

Die deutlich geringere Prüfungsfrequenz bei den restlichen untersuchten Faktoren – Kostenbudgetierung, Betriebsabrechnung und Kalkulation – ist kaum darauf zurückzuführen, dass diesen aus der Sicht der Betriebs- und Unternehmensführung eine geringere Rolle zukommt. Ein wichtiger Grund liegt unseres Erachtens darin, dass für verschiedene Prüfungsfragen keine eindeutigen Beurteilungsmaßstäbe existieren. Insbesondere im Falle der Kostenbudgetierung können die gemachten Mengen- und Preisannahmen nur subjektiv nachvollzogen, nicht aber anhand allgemein anerkannter Prüfungsnormen beurteilt werden. Dasselbe gilt für die Kalkulations- und Verrechnungssätze, mit denen die Kosten den betreffenden Kostenstellen und Kostenträgern belastet werden. Währenddem die Prüfungsnormen in der Finanzbuchhaltung aus den Bestimmungen des Gesetzes und aus allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen entnommen werden können, müssen die Prüfungskriterien in der Kostenrechnung meist aus dem Rechnungszweck abgeleitet werden.

Einen zweiten Grund für die geringe Prüfungsfrequenz sehen wir darin, dass im Vergleich zur Finanzbuchhaltung eine ganz andere Problemstellung vorliegt. Währenddem dort die korrekte Fortschreibung und die physische Sicherung der zu bilanzierenden Bestände im Vordergrund steht, geht es hier um die Ermittlung der Betriebsleistung, der dabei entstandenen Kosten und des insgesamt erzielten Resultats der betrieblichen Tätigkeit. Da die Kostenrechnung periodenbezogen ist, kann die Prüfung nicht von den Endsalden her aufgebaut werden. Sie müsste bei den Vorgängen der Kosten- und Leistungsentstehung ansetzen und prüfen, ob ihre rechnerische Erfassung, Zuordnung und Verdichtung am Ende der Rechnungsperiode ein zuverlässiges Gesamtbild ergibt. Aus zeitlichen und aus wirtschaftlichen Gründen ist es jedoch nicht möglich, die damit verbundenen Buchungen auch nur für einen repräsentativen Teil der verrechneten Vorgänge nachzuvollziehen.

Eine Prüfung der Kostenrechnung muss deshalb von der Kostenrechnungsorganisation ausgehen⁵¹. Ohne die Kenntnis der konkreten Ausprägungsform ist es kaum

49 Vgl. Käfer Karl, Kontenrahmen für Industrie-, Gewerbe- und Handelsbetriebe, 6. Auflage, Bern 1974, S. 37 f.

50 Ein Beispiel für ein solches Prüfungsprogramm findet sich in Brink/Cashin, S. 313 ff.

51 Vgl. Peemöller, S. 100 ff.

möglich, Aussagen über das zweckmäßige Vorgehen des Revisors zu gewinnen. Insbesondere hängt das Prüfungsvorgehen davon ab:

- a) ob es sich um eine laufende oder eine gelegentliche, zu spezifischen Zwecken vorgenommene Rechnung handelt;
- b) ob die Rechnung sich auf die Darstellung von stattgefundenen oder stattzufindenden Vorgängen beschränkt, oder ob sie als Führungsinstrument zu einer Planungs- und Kontrollrechnung ausgebaut ist;
- c) wie zu diesem Zwecke die Kosten spezifiziert werden (Prognosekosten, Vorgabe- und Richtkosten, Verrechnungspreise und Ist-Kosten);
- d) in welchem Umfang die Kostendurchrechnung erfolgt (Rechnung auf Vollkosten- oder Teilkostenbasis), und ob bei der Rechnung dementsprechend von Einzel- oder Gemeinkosten oder von variablen und fixen Kosten ausgegangen wird;
- e) ob die Kostenerfassung gesamtbetrieblich nach Kostenarten oder differenziert nach Kostenstellen oder Betriebsleistungen erfolgt.

Eine umfassende Kontrolle der Kosten und die Ausarbeitung zeitgerechter, entscheidungsrelevanter Kosteninformationen sind grundlegende Forderungen der Betriebsführung und Hauptziele der Kostenrechnung. Eine prüfungstechnische Durchdringung dieses Teilgebiets des Rechnungswesens erscheint uns vor allem in schweizerischen Unternehmungen von Bedeutung, wo aus unternehmungspolitischen Gründen die "wirklichen" Ergebnisse der betrieblichen Tätigkeit in vielen Fällen nur in der Kostenrechnung, nicht jedoch in der Finanzbuchhaltung zum Ausdruck kommen.

Es muss in diesem Zusammenhang wiederum hervorgehoben werden, dass eine wirkungsvolle Verbesserung der Kostenkontrolle vor allem dann zustande kommt, wenn die Interne Revision die Struktur und die Funktionsweise dieser Kontrollen prüft. Dass die Interne Revision selbst solche Kontrollen vornimmt und prüft, ob die Art und Höhe der angefallenen Kosten im Vergleich zum erzielten Ergebnis gerechtfertigt sind, scheint uns dagegen hinsichtlich einer unternehmungswelt wirksamen Kostenkontrolle kein grundsätzliches Anliegen⁵². Solche Prüfungen sind nur dort sinnvoll, wo das System der Kostenkontrolle keine zuverlässigen Informationen liefern kann.

52.4 EDV

Die Feststellung von LUTZ, dass mit dem Einsatz moderner elektronischer Datenverarbeitungsmethoden eine tiefgreifende Umgestaltung der Arbeitstechnik der In-

⁵² Gegenteiliger Ansicht scheint GÖTZEN zu sein: 'Als wesentlichste Aufgabe der Revision möchte ich aber diejenigen Prüfungen ansehen, die mit der Kritik der Ausgabe beginnen, die also in Zweifel stellen, ob der wirtschaftliche Tatbestand in der Form der Geldausgabe überhaupt entstehen musste'. Götz, S. 119.

ternen Revision notwendig wird⁵³, ist zweifellos unbestritten. Die zunehmende Verbreitung und die rasche technische Entwicklung auf diesem Gebiet verlangt sowohl von den für Kontroll- und Prüfungsmassnahmen zuständigen Leitungsstellen als auch von der Internen Revision besondere Aufmerksamkeit. Ähnlich wie bei der Prüfung der Kostenrechnung besteht jedoch auch auf diesem Gebiet eine grosse Vielfalt von Systemen, welche es verunmöglicht, die Bedeutung der Tätigkeit der Internen Revision generell zu erfassen.

Es ist für die Ordnungsmässigkeit und Sicherheit des betrieblichen Geschehens wichtig, dass zusammen mit dem Einsatz von leistungsfähigen DV-Systemen auch entsprechend umfangreiche und zuverlässige Kontroll- und Prüfsysteme geschaffen werden. RÖLLE⁵⁴ stellt dazu fest, dass die Entwicklung sich nicht immer synchron vollzogen hat und deshalb in den modernen DV-Systemen Kontroll- und Prüflücken entstanden sind. Er nennt diesbezüglich zahlreiche Unzulänglichkeiten, welche es ermöglichen, dass Fehler nicht oder falsch erkannt und nicht oder nicht richtig korrigiert werden.

Ebenso oft wie die Ordnungsmässigkeit und Sicherheit steht auch die Wirtschaftlichkeit von DV-Systemen im Mittelpunkt der Betrachtung. Aufbau und Betrieb einer EDV-Anlage sind mit bedeutenden Kosten verbunden. Sie werden von Schweizer EDV-Beratungsfirmen mit ca. 1–3% des Umsatzes veranschlagt, wobei man ein Verhältnis Hardware- zu Softwarekosten von etwa 4:5 annimmt⁵⁵. Diese Kosten können jedoch sprunghaft steigen, wenn ungeeignete oder ungenügend ausgebaute oder erweiterbare Systeme zur Anwendung gelangen. Eine eingehende Prüfung der zu tätigen Investitionen und strenge Kontrollen der Anwendungskosten und -leistung ist deshalb ein dringliches Anliegen der Geschäftsleitung⁵⁶.

Aus der Bedeutung, welche einer zweckmässigen, sicheren und wirtschaftlichen Datenverarbeitung für die Führung der Unternehmung zukommt und aus der Notwendigkeit, ihren Einsatz langfristig und detailliert zu planen und eingehend zu überwachen, wird dem Revisor eine wichtige Rolle in allen für die Führung bedeutsamen Fragen zugeordnet⁵⁷:

- Beurteilen der Vorzüge einer Umstellung von manuellen auf elektronische Verfahren;
- Beurteilen der Wünschbarkeit spezifischer Applikationen für bestimmte betriebliche Vorgänge;

53 Vgl. Lutz (1966), S. 74.

54 Vgl. Rölle Harald (1972), Die Gestaltung wirksamer Kontroll- und Prüfsysteme für die kommerzielle Datenverarbeitung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 25. Jg., 1972, Heft 23, S. 642.

55 Demgegenüber ergab die Studie einer deutschen EDV-Beratungsfirma für die BRD und die Schweiz für alle Branchen einen Durchschnitt der budgetierten Kosten von lediglich 0,7% des Umsatzes. Vgl. Grünwaldt Heinz, Bedeutung der EDV-Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 1a, S. 75.

56 Zu den Methoden der Wirtschaftlichkeitsprüfung im EDV-Bereich vgl. Kragl Herbert, Die Wirtschaftlichkeitsprüfung der EDV im Unternehmen, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 4, S. 245–275.

57 Vgl. Sawyer (1973), S. 216 ff.

- Sicherstellen einer zweckmässigen Organisation, welche sowohl zwischen der EDV- und den Fachabteilungen als auch innerhalb der EDV-Abteilung eine zweckmässige Aufteilung von Aufgaben, Funktionen und Zuständigkeiten gewährleistet;
- Sicherstellen wirksamer Einsatzkontrollen, welche einen dauernden, sicheren und wirtschaftlichen Betrieb der Anlage ermöglichen;
- Sicherstellen manueller und maschineller Prozesskontrollen, welche für eine vollständige Erfassung und fehlerfreie Verarbeitung der Daten und eine zweckmässige Verteilung des Output sorgen;
- Sicherstellen einer vollständigen, aktuellen und verständlichen Dokumentation.

Die im EDV-Bereich angewandten Kontrolltechniken haben teilweise detektiven, teilweise präventiven Charakter. Detektiv wirken vor allem Prozesskontrollen; die Tätigkeit der Internen Revision dagegen wirkt – folgt man der oben angeführten Aufgabenstellung – vorwiegend präventiv und in hohem Masse planend und gestaltend.

Ein Überblick über den heutigen Stand der internen EDV-Revision zeigt, dass allgemein von über 3/4 aller internen Revisionsstellen Prüfungen in diesem Bereich vorgenommen werden (BRD 1973: 77%; USA 1975: 79%⁵⁸) und eine sehr schnelle Entwicklung auf diesem Gebiet erfolgt. Die Prüfungstätigkeit beginnt, wie aus Abbildung 45 ersichtlich, vielerorts bereits vor der Anwendung des Systems.

	auswertbare Antworten	regelmässige Prüfungen	gelegentliche Prüfungen	keine Prüfung
Systementwicklung und Systemverbesserung	38	11	18	9
Systemanwendung	38	19	15	4

Abbildung 45: Prüfungstätigkeit im Bereich der EDV⁵⁹

Die regelmässige Beteiligung der Internen Revision schon in der Phase der Systementwicklung und -verbesserung, wie sie sich für die Schweiz zeigt, ist bemerkenswert, sind doch in der Planungsphase besonders eingehende DV-Kenntnisse erforderlich. Andererseits ist hier die Mitarbeit des internen Revisors besonders wertvoll, um zu diesem Zeitpunkt die notwendigen Kontrollen planmässig in das zu entwickelnde System integrieren zu können. Dabei sind die Leitsätze zu berücksichtigen, dass:

- On-line-Kontrollen sicherer sind als nachträgliche Kontrollen;

⁵⁸ Vgl. Institute of Internal Auditors (1976), S. 7; Institut für Interne Revision (1974), S. 64.

⁵⁹ Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; 38 Unternehmungen der Gruppe 1.

- präventive oder diagnostische Kontrollen wirtschaftlicher sind als korrektive oder symptombezogene Kontrollen;
- möglichst viele Einsatz- und Prozesskontrollen der Maschine übertragen werden sollen;
- die Gesamtheit der Kontrollen ein logisch aufgebautes, geschlossenes Kontrollsystem ergeben muss.

Eingehendere Untersuchungen in der Bundesrepublik Deutschland zeigen, dass die Beteiligung nicht in allen Aspekten und Phasen der Systementwicklung gleich stark ist.

BRD 1973	Anteil der befragten Unternehmen
Ordnungsmässigkeit und Sicherheit	52%
Ablauforganisation	46%
Prüfung der Testläufe	30%
Testdaten – Erstellung	27%
Programmfreigabe	20%
Wirtschaftlichkeit: Erweiterungsinstallationen	19%
Systemumstellungen	18%
Erstinstallationen	16%

Abbildung 46: Umfang der Prüfungstätigkeit im Rahmen der Systementwicklung und -verbesserung⁶⁰

Die obigen Prozentzahlen sind teilweise so niedrig, dass von einer umfassenden Beteiligung der Internen Revision an der Systementwicklung und -verbesserung nicht gesprochen werden kann. Sie wird lediglich dort häufig beigezogen, wo der Revisor einen weiten Erfahrungshintergrund besitzt und die Interessen der Gesamtunternehmung erkennen und wirksam vertreten kann. Vor allem sind es Aspekte der Ordnungsmässigkeit und Sicherheit sowie ablauforganisatorische Fragen, auf die sich die Mitarbeit der Internen Revision konzentriert⁶¹. Die Mitwirkung bei der Wirtschaftlichkeitsbeurteilung ist dagegen relativ selten.

Ebenso vorsichtig ist die Prüfungstätigkeit in der Phase der Systemanwendung zu betrachten. Gemäss der Untersuchung in der Bundesrepublik Deutschland haben die Prüfungen sehr unterschiedlichen Umfang und Charakter. Die überwiegende Zahl der Prüfungen wird "um den Computer herum" vorgenommen.

Der hier zum Ausdruck kommende Entwicklungsstand hat eine sachbezogene und eine personalbezogene Komponente. Aus sachbezogener Sicht sind einerseits die angewandten Datenverarbeitungstechniken, andererseits die notwendigen Prü-

60 Quelle: Institut für Interne Revision (1974), S. 68 und S. 70. Die dort angegebenen Prozentzahlen wurden umgerechnet auf die Grundgesamtheit von 377 Unternehmungen.

61 Diese Auffassung vertritt auch Sawyer (1973), S. 221 ff.

BRD 1973	häufige Prüfung	seltene Prüfung	keine Prüfung
Eingabedaten	57%	16%	27%
Ausgabedaten	56%	18%	26%
Formelle Abwicklung	55%	18%	27%
Kontroll- und Abstimmassnahmen	52%	19%	29%
Stammdaten und Programmänderungen	45%	22%	33%
System- und Programmrevision	18%	28%	54%
Beurteilung der Wirtschaftlichkeit	15%	32%	53%

Abbildung 47: Umfang der Prüfungstätigkeit im Rahmen der Systemanwendung⁶²

fungstechniken zu berücksichtigen. Soweit der Revisor die EDV als "black-box" betrachten kann, entstehen keine grundsätzlich neuen Prüfungsprobleme. Die Zuverlässigkeit und Fehlerlosigkeit der angewandten Systeme und Verfahren kann weiterhin anhand der darin eingebauten internen Kontrollen und anhand der manuellen und maschinellen Aufzeichnungen geprüft werden.

Im Zuge einer konsequenten Rationalisierung des Informationswesens sind jedoch Entwicklungen im Gange, welche Prüfungen "um den Computer" herum ineffizient oder gar undurchführbar machen. Es ist nicht möglich, hier alle Entwicklungsrichtungen und ihre Wirkungen auf die Tätigkeit der Internen Revision zu untersuchen. Lediglich die generellen Entwicklungstendenzen können hier aufgezeigt werden⁶³.

Grundvoraussetzung für eine korrekte Verarbeitung von Daten ist die vollständige und richtige Datenerfassung. Diese ist dort leicht kontrollier- und prüfbar, wo sie aufgrund der von Sachbearbeitern manuell erstellten Belege erfolgt; die eingegebenen Daten können jederzeit mit den Uraufzeichnungen verglichen werden. Erfolgt die Dateneingabe dagegen ohne vorgängige Erstellung eines manuellen Belegs direkt durch den zuständigen Sachbearbeiter – wird somit der verbuchte Geschäftsvorfall nur durch die vom Computer erstellten Protokolle dokumentiert – dann fällt ein les- und prüfbarer Nachweis bei der Datenerfassung weg. Damit entfallen auch zahlreiche mit diesen Nachweisen verbundene manuelle Arbeitsschritte und Kontrollen⁶⁴.

62 Quelle: Institut für Interne Revision (1974), S. 66. Die dort angegebenen Prozentzahlen wurden umgerechnet auf die Grundgesamtheit von 377 Unternehmungen.

63 Eine eingehende Darstellung der Revisionsprobleme bei elektronischer Datenverarbeitung findet sich in Lindemann P./Nagel K., Revision und Kontrolle bei automatischer Datenverarbeitung, 2. Auflage, Neuweid und Berlin 1970.

64 Vgl. Fischer Hans-Jürgen/Schneider Josef, Revisionsaspekte bei 'belegloser' Datenerfassung, in: Zeitschrift Interne Revision, 11. Jg., 1976, Heft 3, S. 158 ff.

In herkömmlichen Systemen erfolgt die Verarbeitung von Daten durch intervallmässige Fortschreibung gleichartiger Vorgänge (batch processing). Input- und Outputdaten können deshalb zu abstimmbaren Kontrolleinheiten zusammengefasst werden. Auch diese Kontrollen sind in modernen Systemen, wo jeder Vorgang einzeln und unmittelbar nach der Eingabe verarbeitet wird, nicht mehr durchführbar. Ein einzelner Vorgang löst eine Vielzahl programmgesteuerter Fortschreibungen aus, in deren Folge die gespeicherten Bestandesdaten überschrieben werden. Es ist hier nicht mehr ohne weiteres möglich, die Verarbeitung eines einzelnen Vorfalls von der Eingabe zum Resultat anhand von lesbaren Aufzeichnungen zu verfolgen. Die Dokumentation der vollzogenen Arbeitsschritte ist nicht systemnotwendig, weil der gesamte Prozess maschinenintern vollzogen wird.

Im Zusammenhang mit der Vielfachauswertung der erfassten Daten ist auf die zunehmende Daten- und Programmintegration der Systeme hinzuweisen. Diese Integration kann einerseits bezwecken, Daten einzelner Vorgänge zusammenzufassen und zu verdichten (vertikale Integration), andererseits darauf abzielen, einzelne voneinander abhängige Arbeitsschritte zu Zyklen zusammenzuschliessen (horizontale Integration). Die maschinelle Verknüpfung von informationsverarbeitenden Aktivitäten, z.B. Bestellungseingang, Versand und Fakturierung oder Beschaffung, Produktion und Lagerung bewirkt, dass der betriebliche Datenfluss und die damit verbundenen realen Vorgänge nicht mehr von Menschen, sondern von Maschinen ausgelöst und getragen werden.

Schliesslich muss die steigende Autonomie der Systeme berücksichtigt werden. EDV-Systeme übernehmen nicht nur Speicher- und Gedächtnisfunktionen, sondern auch kontrollierende und dispositive Funktionen, so z.B. die Kontrolle der Fälligkeit von Kreditoren und der Ausdruck entsprechender Zahlungsaufträge an die Bank. Sie beeinflussen direkt das betriebliche Geschehen; der Mensch nimmt lediglich korrigierende Eingriffe vor.

Alle hier umrissenen Entwicklungsrichtungen zeichnen sich dadurch aus, dass Fehlerisiko und Fehlerwirkung durch Fehlerkumulation und Fehlerfortschreibung zunehmen. Je nach der konkreten Gestaltung des Systems ergibt sich ein spezifisches Fehlerprofil, welches den Ausgangspunkt bildet für die Gestaltung der Kontrollen und Prüfungen⁶⁵. Der Revisor muss in jedem einzelnen Fall über Techniken und Verfahren verfügen, um beurteilen zu können, ob die Fehlerquellen ausreichend und lückenlos abgedeckt sind, ob die auftretenden Fehler vollständig und richtig angezeigt werden und ob die Fehlerbearbeitung zeitgerecht und zuverlässig erfolgt. Tatsächlich wurden auf diesem Gebiet grosse Fortschritte erzielt, sodass GRÜNWALDT zusammenfassend feststellen kann: "Die sachlichen Voraussetzungen zur EDV-Revision sind entsprechend dem Stand der Entwicklung gelöst. Die Grundlagen sowie deren Anwendung ermöglichen, wirksam, ausreichend und ausagefähig auf dem EDV-Gebiet zu revidieren"⁶⁶.

65 Vgl. Rölle (1972), S. 611 ff.

66 Grünwaldt, S. 74.

Die eigentlichen Probleme bestehen in personeller Hinsicht. Die immer umfangreicher werdenden Datenbanken und Betriebssysteme bewirken relativ lange Revisionszeiten und eine entsprechend hohe Bindung von spezialisiertem Revisionspersonal. Als grobe Richtlinie für den Bedarf an Revisionspersonal wird gegenwärtig ein Verhältnis von einem EDV-Revisor zu 50 Mitarbeitern der Systemanalyse und Programmierung angegeben⁶⁷. Von dieser vorgeschlagenen Verhältniszahl ist die EDV-Revision noch sehr weit entfernt. Währenddem die Ausbildung zum Programmierer und zum Systemanalytiker seit vielen Jahren bereits systematisch geplant und vorgenommen wird, sind auf dem Gebiet der EDV-Revision wenig konkrete Ausbildungsmöglichkeiten vorhanden.

52.5 Betriebspolitik und Führung

Die Prüfung der Betriebspolitik und Führung wird vielfach als "die höchste Stufe der konstruktiven Tätigkeit des internen Revisors"⁶⁸ angesehen. Gegenstand dieser Prüfung ist ganz allgemein die Art und Weise der Geschäftsführung in einzelnen Funktions- und Verantwortungsbereichen, betrachtet aus der Perspektive der unternehmungspolitischen Zielsetzungen. Es wird materiell geprüft und beurteilt, was die Buchprüfung in formeller Hinsicht untersucht⁶⁹.

Der Revisor wird bei solchen Prüfungen zweckmässigerweise bei der Geschäftspolitik einzelner Bereiche der Unternehmung ansetzen und Untersuchungen darüber anstellen, inwieweit die verfolgten Grundsätze für die Erreichung der unternehmungspolitischen Ziele zweckmässig sind. Primär stehen dabei natürlich Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsüberlegungen im Vordergrund; aus langfristiger Perspektive sollte jedoch auch den Fragen der Gewinnpotentialerhaltung Beachtung geschenkt werden⁷⁰. Daher ist das finanzanalytische Instrumentarium allein nicht ausreichend für eine ausgewogene Beurteilung. Die "sachverständige Analyse der entsprechenden Zahlen des Rechnungswesens"⁷¹ (deren Zuverlässigkeit vorgängig durch formelle Buchprüfungen nachgewiesen werden sollte) bildet wohl eine, nicht aber die einzige Grundlage. Es wäre verfehlt, wenn sich der interne Revisor in seiner Urteilsbildung eine einseitig finanzwirtschaftliche Betrachtung zu eigen machen würde, obwohl er diese aufgrund seiner Erfahrung und Kenntnisse meist am überzeugendsten zu vertreten weiss. Dem Volumen der Geschäftstätigkeit, welches in Marktanteilen, Umsätzen, Kunden- und Lieferantenstruktur, Beschäftigung usw. zum Ausdruck kommt, ist ebenso grosse Beachtung zu schenken. So dürfte sich der Wert einer Berichterstattung als Entscheidungsgrundlage für die Unternehmungsleitung stark verringern, wenn diese nur finanzwirtschaftlich orientiert ist. Es stellt

67 Vgl. Grünwaldt, S. 81 und dort angeführte Quellen.

68 Brink/Cashin, S. 27.

69 Vgl. Zünd (1973), S. 207.

70 Vgl. Abschnitt 22.4 dieser Arbeit.

71 Brink/Cashin, S. 27.

sich dort auch grundsätzlich die Frage, ob dieser Aspekt nicht bereits durch das Instrumentarium des Controller-Bereichs hinreichend erfasst wird. Unseres Erachtens sollte die Interne Revision dem Ausbau und der Verbesserung dieses Instrumentariums grössere Aufmerksamkeit widmen und eigene finanzanalytische Untersuchungen nur für besondere Prüfungszwecke – z.B. Erwerb oder Veräusserung von Beteiligungen, Produktionsumstellungen, Sortimentsumgestaltungen, Betriebsvergleiche – vornehmen.

Neben der globalen Analyse der Geschäftsentwicklung kann der Revisor auch einzelne Geschäftsfälle zur Prüfung auswählen, die er für das betriebliche Geschehen als repräsentativ betrachtet, oder denen er innerhalb der gesamten Aktivität des geprüften Bereichs eine hervorragende Bedeutung beimisst⁷². Dabei können alle vollzogenen, geplanten oder unterlassenen Massnahmen und Entscheidungen leitender Instanzen, welche vermögens- und erfolgswirksam sind, auf ihre Zweckmässigkeit und Fachgerechtigkeit hin beurteilt werden⁷³.

Im Sinne einer Nachkalkulation können dazu mehr oder weniger aussagekräftige Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsberechnungen vorgenommen werden. Ihre Aussagekraft hängt jedoch weitgehend von der Zurechenbarkeit von Kosten und Leistung bzw. von Aufwand und Ertrag und von der Plausibilität der diesbezüglich getroffenen Annahmen ab. Der Vorteil dieses Vorgehens, dass die betrachteten Probleme im Gegensatz zur vorher besprochenen Gesamtbetrachtung in einem beschränkten, auch für den nicht sachkundigen Revisor überschaubaren Rahmen bleiben, dürfte dadurch sehr in Frage gestellt sein. Auch die allgemeine Relevanz der aufgeworfenen Fragen und der gemachten Feststellungen kann von den verantwortlichen Stellen in Abrede gestellt werden. Deshalb ist auch bei diesem Vorgehen ungewiss, ob er sich darauf beschränken soll, Anregungen und Anstösse für eingehendere, durch die leitenden Stellen selbst vorzunehmende Untersuchungen zu geben.

Mit den geschäftspolitischen Grundsätzen eng verknüpft sind die Unterlagen und Verfahren, mit denen die Geschäftsfälle abgewickelt und die vorgesehenen Massnahmen durchgeführt werden. Sie bilden die Instrumente, mit denen die verantwortlichen Instanzen ihren Auftrag lösen und ihre Führungsverantwortung wahrnehmen. BRINK/CASHIN heben zwar hervor, dass der primäre Aufgabenbereich des internen Revisors Buchführungs- und Finanzkontrollen umfassen, wie die Beleggestaltung, die Verwendung von Konten und Journalen, die Gestaltung von Berichten usw. In der Praxis sind jedoch Tendenzen sichtbar, welche auf eine Abkehr von dieser finanzorientierten Betrachtungsweise hindeuten. So richtet beispielsweise die interne Revisionsstelle eines multinationalen Konzerns, welche beauftragt ist, regionale Verkaufs- und Vertriebsorganisationen zu prüfen, ihre Untersuchungen nicht primär auf Fragen des Finanzwesens, sondern des Marketings aus. Sie prüft, ob die angewandten Methoden und Verfahren geeignet sind, um die unternehmungspolitischen Grundsätze und Zielsetzungen im Absatzbereich wirksam zu fördern.

72 Vgl. Sawyer (1973), S. 145.

73 Vgl. Saage Gustav (1965), Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965, S. 72 ff.

Aus der eingehenden Kenntnis der betrieblichen Vorgänge und der unternehmungspolitischen Grundsätze und Ziele einerseits und aus den zum Teil wissenschaftlich fundierten Erkenntnissen der Führung verschiedener Funktionsbereiche andererseits lassen sich für den einzelnen Fall konkrete Prüfungshypothesen ableiten. Besondere Beachtung verdienen die Übergänge zwischen einzelnen Arbeitsschritten hinsichtlich Engpässen, zeitlichen Verzögerungen, Informationsmängeln. Hier können häufig Schwachstellen vorliegen, welche sich negativ auf das Betriebsergebnis auswirken (durch Terminüberschreitungen, Wartezeiten, Doppelarbeiten etc.). Aber auch die Arbeitsschritte selbst sind kritisch zu betrachten hinsichtlich ihrer Funktion und Bedeutung im betrieblichen Ablauf. Im Bereich der Finanzbuchhaltung sind solche Untersuchungen für interne wie für externe Revisoren eine Selbstverständlichkeit; die Interne Revision kann sich solchen Überlegungen auch in andern Funktionsbereichen nicht verschliessen, wenn sie dort brauchbare Prüfungsergebnisse erzielen will.

Hat sich der interne Revisor über die geschäftspolitischen Grundsätze und die eingesetzten Führungsinstrumente ein kompetentes Urteil gebildet, so kann er als letztes die Ausführung der Arbeiten selbst untersuchen. SAWYER nennt dazu folgende zu prüfende Aspekte der Führungstätigkeit⁷⁴:

- a) Wurden die für die Aufgabenerfüllung notwendigen Mittel bereitgestellt?
- b) Wurde die Aufgabe in Teilphasen zerlegt; wurden klare Zwischenziele gesetzt und wurde ein verbindlicher Zeitplan für den Vollzug der Arbeiten aufgestellt?
- c) Wurden interdependente Tätigkeiten bei der Lösung dieser Aufgabe koordiniert?
- d) Wurden klare Weisungen erteilt, welches der Inhalt der Aufgabe ist und wie sie gelöst werden soll?
- e) Sind die verantwortlichen Stellen jederzeit in der Lage, sich ein Bild über den Stand der Aufgabenlösung zu machen?
- f) Sind die verantwortlichen Stellen vorbereitet, um bei möglichen Planabweichungen sofort wirksam einzugreifen?

Auch BITTEL weist in dieselbe Richtung, wenn er als Merkmale einer erfolgreichen Führungstätigkeit anführt: ein wohlgedachter Plan der Aktivitäten, anspruchsvolle Leistungsziele und hohe technische Fähigkeiten⁷⁵. Die Erkenntnisse der modernen Führungslehre bieten fast unerschöpfliche Möglichkeiten, Prüfungskriterien abzuleiten⁷⁶. Die Grenzen solcher Prüfungen dürften in der Revisionspraxis weniger vom Umfang der Prüfungsfragen als von der Führungserfahrung der internen Revisoren her begrenzt sein.

Es zeigt sich als sehr schwierig, empirisch festzustellen, welche internen Revisionsstellen eigentliche Geschäftsführungsprüfungen durchführen. Dies liegt einmal daran, dass in der Revisionspraxis durchaus keine Einigkeit darüber besteht, wie die Geschäftsführung zu prüfen sei. Der oben beschriebene Ansatz bildet nur eine Möglichkeit des Vorgehens; es ist aber vielerorts üblich, auch nur Teile daraus bereits als

74 Vgl. Sawyer (1973), S. 149.

75 Vgl. Bittel, S. 197.

76 Vgl. dazu Peemöller, S. 71 ff.

Geschäftsführungsprüfungen zu bezeichnen. Zudem werden fast durchwegs auch in herkömmlichen Prüfungsprogrammen Fragen der Geschäftsführung mit einbezogen (zum Beispiel die Prüfung der Offerteinholung bei Materialeinkäufen). Aus diesen Gründen verzichten wir auf die Darstellung unserer Untersuchungsergebnisse. Wir glauben jedoch, feststellen zu können, dass auf diesem Gebiet eine stetige Weiterentwicklung im Gange ist. Die Prüfung der Geschäftsführung wird vielerorts als konkrete Aufgabe im Pflichtenheft der Internen Revision genannt⁷⁷.

53 Grundlagen einer erfolgreichen Prüfungstätigkeit

53.1 Die Bedeutung neuer Entwicklungsrichtungen

Weil die Interne Revision ein übergeordnetes Überwachungsinstrument darstellt, weil sie als solches ausserhalb der betrieblichen Routineabläufe steht und weil von ihr sowohl seitens der Unternehmungsleitung und der oberen Kader immer wieder Anregungen und innovative Impulse erwartet werden, ist die ständige Weiterentwicklung ihrer Tätigkeit von fundamentaler Bedeutung. Ein einmal entworfenes internes Revisionskonzept wird sehr rasch zur Routine und die durchführenden internen Organe neigen zur Betriebsblindheit, wenn nicht gelegentliche oder periodische Neuerungen für Akzentverschiebungen und Wechsel der Perspektiven sorgen⁷⁸. Die in den vorausgehenden Abschnitten aufgezeigten Entwicklungen müssen vor allem unter diesem Gesichtspunkt betrachtet werden.

Ein massgebliches Qualitätsmerkmal jeder internen Revisionsstelle ist daher ihre Entwicklungs- und Erneuerungsfähigkeit, um unternehmungsinterne und -externe Veränderungen und Errungenschaften für ihre Arbeit adaptieren zu können. Neben zahlreichen persönlichen Eigenschaften und Fähigkeiten des Revisors, welche als Qualifikationsmerkmale bereits vielerorts eingehend erörtert wurden⁷⁹, sind auch die durch die Struktur der Unternehmung und ihrer Führung geschaffenen Arbeitsbedingungen bedeutende Faktoren für die "Dynamik" der Internen Revision.

Für die Schweiz sind es einmal die internen Revisionsstellen in multinationalen Unternehmungen, welche dank ihrer internationalen, konzernweiten Tätigkeit über ein grosses Erfahrungspotential verfügen⁸⁰. Dieses bezieht sich insbesondere auf Organisations- und Geschäftsführungsprüfungen und ist weitgehend dadurch entstanden, dass die Interne Revision auf diesen Gebieten starken Anteil an der Ent-

77 KELLENBERGER beispielsweise führt zur Zielsetzung der internen Revisionsabteilung einer Multinationalen Unternehmung an: 'Gegenstand der Prüfung ist allgemein die Art und Weise der Geschäftsführung'. Kellenberger, S. 35.

78 Die Entwicklung der Internen Revision kann nach Auffassung der modernen Prüfungsliteratur selbst als eine solche Verschiebung der Akzente begriffen werden. Vgl. Knöpfli Stephan, Die Revision als Führungsinstrument, Winterthur 1978, S. 28 und dort angeführte Literatur.

79 Vgl. die Literaturangaben in Abschnitt 43.1 dieser Arbeit.

80 Vgl. Kellenberger, S. 38 ff.

wicklung und Durchsetzung von Konzernrichtlinien nimmt. Zum anderen zeichnen sich die internen Revisionsstellen der Grossbanken vor allem aus durch ihre Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiet der EDV-Revision.

Die Grösse der zu prüfenden Betriebe und Unternehmungsteile, ihr verwaltungstechnischer Standard und ihre branchenmässige und regionale Vielfalt sind bedeutende Faktoren für die Entwicklungsfähigkeit der Internen Revision. Bei Revisionsstellen mittelgrosser Unternehmungen und bei lokalen Revisionsstellen bedarf es daher besonderer Anstrengungen, um diese Erfahrungslücken auszugleichen und ihre Stellung in der Unternehmung zu festigen und zu sichern.

Eine wichtige Voraussetzung für die Entwicklungsfähigkeit der internen Revisionsstelle ist der Grad der Eigenverantwortlichkeit für ihre Tätigkeit, insbesondere hinsichtlich des Prüfungsprogramms und der Prüfungsunterlagen. Das Mass der Eigenverantwortlichkeit ist dann optimal, wenn der Revisor innerhalb klar und explizit formulierter Ziele sein Vorgehen selbst bestimmen kann. Gerade in kleineren Unternehmungen können sich unklare Zielvorgaben einerseits oder enge Verfahrensvorschriften andererseits lähmend auf die Prüfungsarbeit auswirken.

Eine weitere Möglichkeit, die Entwicklung der internen Revisionsstelle zu fördern, liegt in der Zusammenarbeit mit externen Stellen, insbesondere mit der Externen Revision. Nach BLOHM/BRENNEIS kann sich diese Zusammenarbeit auf folgende Gebiete erstrecken⁸¹:

- a) Kontakte und Absprache bei der Ausarbeitung des Prüfungsprogramms;
- b) Abstimmen von bestimmten Prüfungshandlungen und Prüfungsnotizen auf die Bedürfnisse der Jahresabschlussprüfung;
- c) Erfahrungsaustausch hinsichtlich Aufbau und Gestaltung von aussagekräftigen Prüfungsberichten und insbesondere hinsichtlich der Verwendung einheitlicher, klar definierter und bekannter Begriffe;
- d) Durchführung von Prüfungen im Auftrag der externen Revision.

Die Zusammenarbeit mit der Externen Revision vermittelt nicht nur prüfungstechnische Impulse, sondern trägt gerade in mittelgrossen Unternehmungen dazu bei, die Stellung des internen Revisors gegenüber anderen betrieblichen Stellen zu stärken.

Schliesslich könnte insbesondere für das Personal kleiner Revisionsstellen die Zugehörigkeit zu einem anerkannten Berufsverband eine grosse Hilfe sein, sich im eigenen Unternehmen zu profilieren. Ein solcher Verband würde zudem dazu beitragen, neue Entwicklungen seines Fachgebiets zu fördern und zu verbreiten, die notwendigen Ausbildungsgrundlagen gezielt zu vermitteln und Methoden und Instrumente für neue Prüfungsverfahren bereitzustellen.

81 Vgl. Blohm H./Brenneis F.-J., Wegweiser für den Einsatz von interner und externer Revision, Berlin 1964, S. 58 ff.

53.2 Die Planung der Prüfungstätigkeit

Bereits bei der Abgrenzung der Internen Revision im Rahmen des betrieblichen Kontrollgefüges wurde deutlich, dass die Planung der Revisionstätigkeit eine anspruchsvolle und für den Erfolg entscheidende Aufgabe ist⁸². In der Planung muss festgelegt werden, was getan werden soll, wie, wo und wann es getan wird und wer für die Durchführung verantwortlich ist.

Der erste Aspekt, nämlich die Frage, was getan werden soll, ist für die Interne Revision von besonderer Bedeutung. Langfristig festgelegte Prüfungsschwergewichte verleihen dieser Stelle einen Ausdruck von Konstanz und Dauerhaftigkeit in der Vielfalt der möglichen Prüfungsprojekte. Sie sind unerlässlich für die Ausarbeitung von Arbeitsprogrammen und anderen Prüfungsunterlagen und für eine kontinuierliche Ausbildung der Mitarbeiter. Sie haben aber meist auch einen bedeutenden Einfluss auf die Ausgestaltung der inneren Organisation der Abteilung.

Im Zusammenhang mit den langfristig festgelegten Prüfungsschwergewichten erlangt vor allem die Frage an Bedeutung, inwieweit sich die einzelnen Mitarbeiter der Revisionsstelle spezialisieren sollen. Die Feststellung von WIETING, dass die Organisationsform des "All-round"-Prüfers "sich in fortschrittlichen Unternehmungen immer mehr durchsetzt oder durchsetzen sollte"⁸³, ist aus dieser Sicht kritisch zu überdenken. Vor allem müssen folgende Aspekte berücksichtigt werden:

- a) Jeder Mitarbeiter verfügt über besondere Fähigkeiten, Neigungen und Interessen. Da gerade die Revisionstätigkeit besonders viel Raum für eigene Initiativen und selbständige Gestaltung der Arbeit bietet, ist es durchaus möglich, dass die Mitarbeiter trotz "All-round"-Prinzip ihre Kenntnisse in sehr verschiedene Richtungen erweitern wollen.
- b) Die Kenntnisse eines Prüfers bestimmen – neben der zur Verfügung stehenden Zeit – die Prüfungstiefe und sind ausschlaggebend für die Qualität des Prüfungsurteils und des Prüfungsberichts. Je vielfältiger die Aufgaben sind, welche der Internen Revision gestellt werden, desto schwieriger wird es für den "All-round"-Prüfer, sich ein sachkundiges Urteil zu bilden.
- c) Hochqualifizierte "All-round"-Prüfer verursachen hohe Personalkosten. Sie müssen über eine vielseitige Grundausbildung verfügen und benötigen eine lange Ausbildungszeit in Form von "training on the job".

Die Lösung des "All-round"-Prüfers birgt unseres Erachtens die Gefahr, dass die vielfältigen Wirkungsmöglichkeiten der Internen Revision nur teilweise ausgenutzt werden und – mangels Zeit und Ausbildung – bestimmten Tätigkeitsbereichen nicht die gebührende Beachtung geschenkt wird. Diese Gefahr besteht besonders in Revisionsstellen, welche nur über eine kleine Zahl von Mitarbeitern verfügen.

⁸² Vgl. Abschnitt 23.4 dieser Arbeit.

⁸³ Wieting, S. 115.

In der Praxis findet man bei grösseren Revisionsabteilungen meist eine Gliederung in verschiedene formale Prüfungsbereiche, so z.B. "financial" und "operational auditing", operationelle Revision und System-, insbesondere EDV-Systemrevision. In der Regel werden jedoch keine spezialisierten Untereinheiten – z.B. durch die organisatorische Differenzierung der Abteilung nach Sparten oder Funktionen – geschaffen⁸⁴, sondern lediglich "All-round"-Konzepte mit ausgewählten Schwerpunkten. "Die Prüfer müssen grundsätzlich allseitig einsetzbar sein, sie haben sich aber in bestimmte Gebiete zu vertiefen. Die Wahl dieser 'Spezialität' kann meistens der persönlichen Neigung des einzelnen Prüfers überlassen bleiben. Sie kann aber auch durch eine geschickte Planung und Ausbildung gelenkt werden"⁸⁵.

Die Übereinstimmung der Schwerpunkte der Revisionstätigkeit mit den Fähigkeiten des zur Verfügung stehenden Personals ist eine langfristige Planungsaufgabe mit strategischem Charakter. Die Adaption neuer Entwicklungsrichtungen erfordert klare Zielvorstellungen hinsichtlich der Aufgabe und Funktion der Internen Revision und, darauf aufbauend, dauernde Anstrengungen auf den Gebieten der Mitarbeiterförderung, Ausbildung, Arbeitsvorbereitung usw.

Die Planung der Prüfungstätigkeit auf operativer Stufe, welche oft als Prüfungsprogrammplanung bezeichnet wird, legt die während einer bestimmten Planungsperiode durchzuführenden Prüfungsprojekte fest. Auch sie hat eine zentrale Bedeutung für die Arbeit der Internen Revision. SAWYER umschreibt die Funktion des Prüfungsprogramms wie folgt⁸⁶:

- a) Es dient als Richtlinie für die vollständige prüfungsmässige Erfassung des Arbeitsgebiets und für eine gleichmässige Verteilung der Prüfungsprojekte an die einzelnen Mitarbeiter.
- b) Es dient der Rechtfertigung und der optimalen Nutzung des bewilligten Budgets.
- c) Es bildet ein Instrument, mit dem die vorgesetzte Instanz die Revisionstätigkeit überwachen und beeinflussen kann.
- d) Es bildet eine Grundlage für die Beurteilung der eigenen Leistungsfähigkeit und für die Kontrolle der geleisteten Arbeit.
- e) Es ist von Bedeutung auch hinsichtlich einer Zusammenarbeit mit der Externen Revision.

Das von SAWYER angeführte langfristige Prüfungsprogramm, welches gegliedert nach den betrieblichen Funktionsbereichen sämtliche möglichen Prüfungsprojekte aufführt, weist eine Planungsperiode von 5 Jahren auf. Die zur Verfügung stehenden Manntage werden – nach Abzug eines bestimmten Prozentsatzes für Unvorhergesehenes – für jedes Jahr auf die Projekte verteilt⁸⁷. Die empirischen Feststellungen, welche in Abbildung 48 wiedergegeben sind, zeigen, dass solche Planungshorizonte in der Praxis kaum zu finden und schwer zu realisieren sind.

⁸⁴ Vgl. dazu Wieting, S. 107; Brimberg, S. 87 ff.

⁸⁵ Kellenberger, S. 67. Vgl. auch die Darstellungen von Maus Niklaus, Die Interne Revision im Bayer-Konzern, in: Zeitschrift Interne Revision, 1. Jg., 1966, S. 35–42; Geibel Francis I., How Internal Audit Functions at IRS, in: The Internal Auditor, Vol. 29, 1972, No. 5, S. 23–30.

⁸⁶ Vgl. Sawyer (1973), S. 78 ff.

⁸⁷ Vgl. Sawyer (1973), S. 84 f.

Planungshorizont	Anzahl Unternehmungen	
	BRD 1973 ⁸⁸	CH 1977 ⁸⁹
Unter einem halben Jahr	75	3
ein halbes Jahr	53	1
ein Jahr	211	25
über ein Jahr	<u>38</u>	<u>8</u>
Total der auswertbaren Antworten	<u>377</u>	<u>37</u>

Abbildung 48: Zeitraum für die Planung des Prüfungsprogramms

Die in der Praxis übliche Planungsperiode von einem Jahr – die allerdings sehr häufig durch mehrjährige Grobpläne ergänzt wird – dürfte vor allem durch den Budgetcharakter des Prüfungsprogramms bedingt sein. In der überwiegenden Zahl der Fälle muss es der vorgesetzten Instanz zur Genehmigung unterbreitet werden (siehe Abbildung 49). Diese erhält so die Möglichkeit, das Prüfungsprogramm für die aktuelle Planungs- und Budgetperiode massgeblich zu beeinflussen.

	Anzahl Unternehmungen	
	BRD 1973 ⁹⁰	CH 1977 ⁹¹
Genehmigung erforderlich	280	30
Genehmigung nicht erforderlich	<u>97</u>	<u>14</u>
Total der auswertbaren Antworten	<u>377</u>	<u>44</u>

Abbildung 49: Genehmigung des Prüfungsprogramms durch übergeordnete Instanzen

Ungeachtet der situationsbedingten, aus aktuellen Führungsproblemen entstandenen Prüfungsbedürfnisse sollte die Interne Revision bestrebt sein, sich an mehrjährigen Prüfungszyklen zu orientieren. Sie betont damit ihre Eigenständigkeit und wirkt der Gefahr entgegen, in die Durchführung alltäglicher, routinemässiger Kontrollen einbezogen zu werden.

88 Quelle: Institut für Interne Revision (1974), S. 81.

89 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; 37 Unternehmungen aller Branchen und Grössen.

90 Quelle: Institut für Interne Revision (1974), S. 81.

91 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; 44 Unternehmungen aller Branchen und Grössen. In den Ergebnissen sind die Angaben von 6 Kantonalbanken enthalten, bei welchen in keinem Fall eine Genehmigung vorgesehen ist.

53.3 Prüfungsrichtlinien und Prüfungsnormen

In seinen Ausführungen zur Urteilsbildung geht VON WYSOCKI von der Revision als einem Fehlerfeststellungsprozess aus, der auf einer vergleichenden Tätigkeit beruht: "Eines der Vergleichsobjekte wird zur Norm, zum Soll-Objekt erhoben, an dem der zu prüfende Tatbestand oder die zu prüfende Handlung als Ist-Objekt gemessen wird"⁹². Sein Fehlerbegriff ist dabei sehr weit gefasst; ein Fehler liegt bei ihm vor, wenn:

- a) der Betrieb nicht so aufgebaut ist oder nicht so abläuft, wie es Gesetz, Statuten, Reglemente oder Weisungen der Leitung vorsehen;
- b) "das Betriebsgeschehen nicht so abläuft, wie dies in anderen vergleichbaren Betrieben der Fall ist oder wie es rationeller Wirtschaftsführung unter Berücksichtigung des jeweils vorhandenen Wissensstandes entsprochen hätte"⁹³.

Fehler, gleich welcher Art, lassen sich jedoch nur dort feststellen, wo die geprüften Tatbestände eine eindeutige, für alle Beteiligten gleichbedeutende Norm erfüllen müssen. Den in einer Unternehmung vorliegenden, für die Prüfung verwendbaren Normen spricht VON WYSOCKI jedoch selbst diese Eindeutigkeit weitgehend ab. Die folgende von ihm vorgenommene Klassifizierung verdeutlicht seine Vorbehalte⁹⁴.

- a) *Metabetriebliche Normen*, bestehend aus gesellschaftlichen und individuellen Grundvorstellungen und rechtlichen Vorschriften: Sie sind für die Unternehmung nur soweit verbindlich, als diese bei einem Verstoss schwerwiegende Sanktionen zu gewärtigen hat.
- b) *Betriebliche Normen*, welche aus dem Ergebnis eines Planungsprozesses oder aus zeitlichen und zwischenbetrieblichen Ergebnisvergleichen gewonnen werden: Sie können nur so lange Gültigkeit haben, als die aktuellen betrieblichen Gegebenheiten eine hinreichende Vergleichbarkeit zulassen.

Er anerkennt damit die Feststellung von FETTEL, dass zahlreiche wirtschaftliche Tatbestände in der Unternehmung sich nicht mit sachlich einwandfreien Merkmalen kennzeichnen lassen und deshalb die angewendeten Beurteilungsmaßstäbe zu einem grossen Teil persönlich-subjektiven Inhalts sind⁹⁵. Die Verwendung subjektiver Prüfungskriterien verringert jedoch den Wert und die Aussagekraft von "Soll"- "Ist"-Vergleichen und erschwert den Nachweis eines Fehlers im betrieblichen Geschehen.

Trotzdem muss daran festgehalten werden, dass klare Zielsetzungen und Grundsatzbestimmungen unerlässliche Bestandteile der Führung und unentbehrliche Prüfungsgrundlagen sind⁹⁶. Die Bestimmung der Prüfungsnormen wird deshalb auch

92 von Wysocki (1967), S. 209.

93 von Wysocki (1967), S. 209 f.

94 Vgl. von Wysocki (1967), S. 210 ff.

95 Vgl. Fettel Johannes, Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1949, S. 275.

96 Vgl. Baumberger, S. 119 f.

von der modernen Prüfungsliteratur als ein Kernproblem jeder Unternehmungsprüfung betrachtet. KNÖPFLI skizziert für ihre Bestimmung einen Lösungsweg, der das Problem im wesentlichen in folgende Teilfragen zerlegt⁹⁷:

1. Sind im Prüfungsauftrag die anzuwendenden Normen bereits vorgegeben?
2. Können Unternehmungsziele, Planungsnormen und Richtlinien, sowie aus Betriebsvergleichen gewonnene Erfahrungsgrössen zu Prüfungsnormen erhoben werden?
3. Ergeben sich aus den Absichten und Entscheidungen der vorgesetzten Stelle bestimmte Vorstellungen und Vergleichstatbestände, aus denen sich Prüfungsnormen ableiten lassen?
4. Kann aus einer Analyse der besonderen betrieblichen Gegebenheiten eine spezifische Norm entworfen werden?

Das obige Vorgehen ist zweifellos geeignet, um brauchbare Prüfungsnormen bereitzustellen. In einem zusätzlichen Schritt müsste nach unserer Auffassung jedoch noch untersucht werden, welches Gewicht den einzelnen Normen bei der Urteilsbildung beizumessen ist. Dazu scheinen uns einige ergänzende Überlegungen notwendig.

Unentbehrliche Grundlage zur Führung einer Unternehmung ist ein klar umrissenes betriebliches Ordnungsgefüge. Dieses wird festgelegt durch Gesetz, Statuten, Organisationspläne und Geschäftsreglemente, Handbücher, Dienstanweisungen etc., und enthält die Minimalerfordernisse für einen geordneten und sicheren Betriebsablauf. Die so aufgestellten Normen unterliegen zwar der langfristigen Unternehmungsentwicklung, sind jedoch so lange absolut verbindlich, als sie nicht von der Unternehmungsleitung durch neue Regelungen ersetzt worden sind.

Damit die Interne Revision ihrer Rolle als Überwachungsinstrument der Unternehmungsleitung gerecht wird, hat sie diese Normen vollständig in ihre Revisionsprogramme aufzunehmen. Ohne dies wäre eine zielgerichtete und umfassende Prüfung des betrieblichen Ordnungsgefüges nicht möglich. Es empfiehlt sich, für alle Prüfungsgebiete detaillierte Revisionsprogramme zu erstellen, aus denen die Minimalerfordernisse der Ordnungsmässigkeit und die damit verbundenen Normen ersichtlich sind. Die Prüfungsprogramme können übersichtlich in einem Handbuch zusammengefasst werden und lassen sich während der Prüfung sowohl als Gedächtnisstütze als auch als Grundlage für systematische Prüfungsnotizen verwenden.

In grossen Unternehmungen mit hohem administrativem Standard ist es möglich, dass der Inhalt dieser Revisionsprogramme zum Grossteil direkt den bestehenden schriftlichen Richtlinien und Weisungen entnommen werden kann. In anderen Fällen lassen sie sich leicht anhand der in der Literatur zu findenden Standard-Revisionsprogramme⁹⁸ ergänzen. Es ist in jedem Falle notwendig, dass sich auch die Unternehmungsleitung selbst im geeigneten Zeitpunkt an der Ausarbeitung dieser

⁹⁷ Vgl. Knöpfli, S. 122.

⁹⁸ Ausführliche Revisionsprogramme für alle Prüfungsgebiete finden sich beispielsweise in den Heften der 'Zeitschrift Interne Revision'.

Programme beteiligt, denn damit gibt sie der Internen Revision ein Instrument in die Hand, mit dem ihrem eigenen Willen in allen Teilen und auf allen Stufen der Unternehmung Ausdruck verliehen und Nachachtung verschafft werden kann.

Geht der Revisor in seinen Prüfungen über die im Revisionsprogramm festgelegten Prüfungsschritte hinaus, dann steht nicht mehr die Fehlerfeststellung im Vordergrund. Dies nicht etwa nur als Folge von möglicherweise fehlenden Prüfungsnormen; sie können durch sorgfältige Analysen und durch Vergleiche erarbeitet werden. Vielmehr kann sich der Revisor nicht mit "Soll"- "Ist"-Vergleichen begnügen, sondern wird sich mit seiner Prüfungsarbeit und seinem Urteil für einen konstruktiven Beitrag zur Gestaltung der betrieblichen Systeme und Verfahren einsetzen. Hier entscheidet er nach eigenem, pflichtgemäßem Ermessen über Art, Umfang und Tiefe der Prüfung.

53.4 Möglichkeiten der Zusammenarbeit mit den verantwortlichen Bereichsleitungen

Zusammenarbeit soll hier verstanden werden als aufeinander abgestimmte Anstrengungen zweier betrieblicher Stellen in Richtung auf ein gemeinsames Ziel. Ist ein solches Vorgehen bei internen Prüfungen statthaft und zu vereinbaren mit dem Gebot der selbständigen und objektiven Arbeitsweise?

Unseres Erachtens darf diese Frage bejaht werden, wenn Gewähr dafür besteht, dass der Umfang dieser Zusammenarbeit vom Prüfer nach eigenem, pflichtgemäßem Ermessen festgelegt wird. So wie es dem Prüfer überlassen werden muss, innerhalb anerkannter beruflicher Grundsätze Art und Umfang der Prüfungshandlungen selbst zu bestimmen, so steht es ihm auch zu, innerhalb gewisser Grenzen die Beziehungen zur Leitung des geprüften Bereichs nach den eigenen Vorstellungen zu gestalten.

Damit das Vertrauen in die Arbeit der Internen Revision gewahrt bleibt, muss der Zusammenarbeit jedoch klare Grenzen gesetzt werden. Unseres Erachtens sind folgende Grundsätze einzuhalten:

1. Zweck, Formen und Umfang sollten in der Dienstanweisung festgelegt oder zumindest durch die Unternehmungsleitung bewilligt sein. Dies bedingt, dass die Interne Revision auch als Führungshilfe der mittleren Führungsebene konzipiert ist.
2. Sie sollte sich innerhalb des geprüften Unternehmungsbereichs auf die oberste hierarchische Stufe beschränken oder zumindest aber von dieser eingeleitet werden.
3. Sie kann sich nicht auf jene Prüfungen erstrecken, welche die Einhaltung von Richtlinien und Weisungen der Unternehmungsleitung zum Inhalt haben. Ebenso wenig kann sie für die Feststellung der Minimalanforderungen an das bestehende Ordnungsgefüge und die betrieblichen Abläufe Anwendung finden.
4. Sie ist nur dort vertretbar, wo ein gemeinsames Ziel mit Gewissheit vorliegt.

Die Zusammenarbeit von Prüfer und verantwortlicher Bereichsleitung (was nur bedingt mit "Geprüfem" gleichgesetzt werden darf) kann verschiedene Zwecke verfolgen. Er hängt nicht zuletzt davon ab, welche Partei die Initiative ergreift. Aus der Sicht der Bereichsleitung kann eine Revision Anlass und Gelegenheit sein, hängige Probleme im eigenen Zuständigkeitsbereich, welche gegenüber den täglichen Geschäften zurückgestellt wurden, aufzugreifen, oder Fragen aufzuwerfen, die auf Unternehmungsebene diskutiert werden müssen. Sie darf mit Recht erwarten, dass eine Revision mithilft, die verschiedenen Aspekte eines Problems aufzuzeigen und die Auswirkungen hinsichtlich Ordnungsmässigkeit, Sicherheit und Wirtschaftlichkeit des betrieblichen Geschehens abzuschätzen. Sie ist vielfach auch daran interessiert, die zu treffenden Massnahmen bzw. die zu stellenden Anträge gemeinsam oder in engem Einvernehmen mit der Internen Revision auszuarbeiten⁹⁹.

Möglich ist weiter, dass die Bereichsleitung in Problembereichen – bei Vermutung von unerkannten Fehlerquellen oder Unregelmässigkeiten – spezifische und intensive Prüfungen wünscht. Hier hat der Prüfer zu entscheiden, ob er diese Aufgabe selbst übernehmen kann oder sich allenfalls mit Ratschlägen für eine schärfere bereichsinterne Überwachung begnügen soll. Er wird dabei die Ergebnisse abschätzen müssen, die er von einer Ausdehnung des Prüfungsumfangs erwarten kann, und wird in jedem Falle gut daran tun, die Auffassung, zu der er gelangt ist, der Bereichsleitung vor der Durchführung der Prüfungsarbeiten zu erläutern.

Dem internen Revisor bietet sich die Möglichkeit, an der Schaffung zweckmässiger Strukturen im administrativen Bereich mitzuarbeiten und somit einen aktiven Beitrag zum Wachstum und zur Entwicklung dieser Organisationen zu leisten. Es rückt hier der Aspekt des Prüfungsstils¹⁰⁰ in den Vordergrund. Der Prüfungsstil beinhaltet nicht bloss das allgemeine persönliche Auftreten des Prüfers¹⁰¹, sondern ist eine technische Bezeichnung für sein Vorgehen bei der Prüfungsdurchführung. Der Prüfungsstil kann im Rahmen der Zwecksetzung und des Spielraums der internen Revisionsstelle variiert und den Anforderungen des Prüfungsprojekts angepasst werden.

Eine Kontaktnahme zwischen der internen Revisionsstelle und der zuständigen Bereichsleitung ist bereits in der Planungsphase des Prüfungsprojekts denkbar, um den Prüfungszeitpunkt und die bereitzustellenden Unterlagen und Dokumentationen zu besprechen. Auch Ziele, Umfang und Tiefe der Prüfungen können, soweit die Revision zur Unterstützung der Bereichsleitung vorgenommen wird, Gegenstand eines Planungsgesprächs sein. Dies darf allerdings nur soweit geschehen, als es die unternehmungspolitischen Zielsetzungen der Prüfung nicht beeinträchtigt.

99 Der Prüfer hat hier allerdings sein persönliches Engagement umsichtig abzuwägen. Die Zusammenarbeit darf nicht als Mittel benutzt werden, um die Verantwortung der Bereichsleitung für ihr eigenes Handeln und dessen mögliche Folgen auf die Interne Revision abzuwälzen.

100 Vgl. Abschnitt 12.4 dieser Arbeit.

101 So weist das Institute of Internal Auditors darauf hin, dass unter einem Prüfungsstil nicht der gewählte formelle Umgangston, z.B. im Sinne eines vieldeutigen 'be nice', verstanden werden darf. Vgl. Institute of Internal Auditors (1972), S. 85.

Ein wirkungsvolles Instrument, um Möglichkeiten, Form und Umfang einer Zusammenarbeit festzulegen, bildet in der Regel jedoch die Eingangsbesprechung mit den Verantwortlichen des geprüften Bereichs. Diese erhalten darin die Möglichkeit, zu den vorgesehenen Prüfungen, soweit darüber Aufschluss gegeben werden darf, Stellung zu nehmen und Anregungen und Hinweise zur Prüfungsdurchführung zu machen. Die folgende Darstellung empirischer Ergebnisse zeigt, dass solche Besprechungen sehr verbreitet sind.

	Prozent der befragten Unternehmen	
	USA 1975 ¹⁰²	CH 1977 ¹⁰³
Eingangsbesprechung wird immer abgehalten	49%	46%
Eingangsbesprechung wird teilweise abgehalten	33%	32%
Es werden keine Eingangsbesprechungen abgehalten	18%	22%

Abbildung 50: Durchführung von Eingangsbesprechungen vor Beginn einer Revision

Der Spielraum, der für eine Zusammenarbeit zwischen der Internen Revision und den zuständigen Bereichsleitungen besteht, ist allerdings unterschiedlich. In grossen Unternehmungen und Konzernen mit straffer, zentraler Leitung bestehen dazu keine allzu weitreichenden Möglichkeiten. Sind die Entscheidungskompetenzen dagegen in hohem Masse an die Bereichsleitungen delegiert, so dürfte nur ein partizipativer Prüfungsstil geeignet sein, um deren Handlungsmöglichkeiten und Eigeninitiative zugunsten eines konstruktiven Prüfungsergebnisses nutzbar zu machen.

Schliesslich sind auch in Unternehmungen, deren Abläufe strengen Reglementierungen unterliegen, so vor allem in Banken, die Möglichkeiten einer Kooperation sehr beschränkt. Strukturelle Anpassungen und Verbesserungen sind zwar auch hier durchaus erwünscht, doch müssen diese von der Unternehmungsleitung selbst vorgenommen werden, damit die Ordnungsmässigkeit der Abläufe und die Sorgfalt der Geschäftsführung gewährleistet bleibt. Ein kooperativer Prüfungsstil könnte hier die

102 Quelle: Institute of Internal Auditors (1976), S. 51 f. Die dortige Darstellung unterscheidet zwischen Mitarbeitern verschiedener Führungsstufen. Aus Gründen der Vergleichbarkeit wurden für die hier angeführten Werte nur die Stufen 'middle management executives' und 'lower management executives' ausgewählt; die Prozentzahlen wurden um den Anteil unbeantworteter Anfragen korrigiert und gemittelt.

103 Umfrage des Verfassers bei Schweizer Unternehmungen und Auslandfirmen in der Schweiz; 49 Unternehmungen aller Branchen und Grössen. Es ist zu erwähnen, dass bei den Banken im Gegensatz zu den übrigen Branchen überwiegend keine Eingangsbesprechungen abgehalten werden.

Stellung der Unternehmungsführung beeinträchtigen und die Überwachung auf Unternehmungsstufe schwächen.

53.5 Zur qualitativen Kontrolle der Prüfungsarbeit

Wenn die interne Revisionsstelle Aufmerksamkeit und Anerkennung für ihre Arbeit finden will¹⁰⁴, dann kann sie sich diese nur durch entsprechende Prüfungsleistungen erwerben. Die laufende kritische Beurteilung der eigenen Leistung und der erzielten Ergebnisse ist deshalb für den Revisor eine wichtige Orientierungshilfe, um sich in der betrieblichen Umwelt zu behaupten.

Auch die Unternehmungsleitung ist aus ihrer Führungsverantwortung heraus verpflichtet, sich regelmässig über den qualitativen Stand der internen Revisionsstelle und deren Arbeit zu orientieren. Sie muss abschätzen können, welche Ergebnisse vom Einsatz dieser Stelle erwartet werden dürfen, ohne ihre Schwächen zu verkennen.

Die Kontrolle der Prüfungsleistung anhand expliziter wirtschaftlicher Grössen führt jedoch kaum zu hinreichenden Ergebnissen. Die detaillierte Erfassung des Zeit- und des Spesenaufwandes beispielsweise gibt in der Regel nur dann Hinweise auf die Leistung, wenn genügend Erfahrungszahlen vorhanden sind, mit denen ein Leistungsvergleich vorgenommen werden kann. Zeit- und Spesenbudgets helfen zwar mit, den Prüfungsaufwand zu beschränken, sind aber für die Qualität des Prüfungsergebnisses unerheblich.

Die Prüfungsarbeit findet ihren Ausdruck in der Berichterstattung, wo der Revisor seine Ergebnisse präsentiert und sein fachkundiges Urteil über die geprüften Sachverhalte abgibt. Der Prüfungsbericht nimmt deshalb in der Beurteilung der Qualität der Prüfungsarbeit eine Schlüsselstellung ein. Die Abfassung des Berichts gibt dem Revisor Anlass, eine kritische Selbstprüfung seiner Arbeit vorzunehmen¹⁰⁵. Vor allem sollte er sich dabei folgende Fragen stellen:

1. Sind die Ziele der Revision, wie sie sich aus der Sicht des Berichtsempfängers ergeben, erfüllt worden?
2. Stehen die durchgeführten Prüfungsarbeiten in einer unmittelbaren, auch für den Aussenstehenden verständlichen Beziehung zum Prüfungsziel?
3. Ergibt sich aus den durchgeführten Prüfungsarbeiten ein vollständiges und ausgewogenes Bild der geprüften Tatbestände und besonders der dabei aufgeworfenen Probleme?
4. Kann ein präzises Urteil formuliert werden und lässt sich dieses hinreichend begründen?

104 In der empirischen Erhebung in den USA 1975 bestätigten 90% der befragten Revisionsstellen, im Laufe der vergangenen Jahre in der Unternehmung und vor allem bei der Unternehmungsleitung an Ansehen gewonnen zu haben. Vgl. Institute of Internal Auditors (1976), S. 58. Diese Angaben vermitteln ein Stimmungsbild, wie wir es auch bei unseren Kontakten mit internen Revisionsstellen in der Schweiz gewinnen konnten.

105 Vgl. Heigl, S. 142.

5. Können die festgestellten Mängel exakt beschrieben werden? Sind deren Ursachen und die Haltung der zuständigen betrieblichen Stellen bekannt? Können im Bericht bereits erfolgte Massnahmen oder zweckmässige Vorschläge zur Behebung dieser Mängel angeführt werden?

Die positive Beantwortung dieser Fragen bildet unseres Erachtens die Grundlage, dass ein aussagekräftiger Revisionsbericht überhaupt abgegeben werden kann. Erst eine einwandfreie formelle und materielle Berichtsgestaltung kann jedoch die Revisionsergebnisse richtig präsentieren. Sie ist für den Empfänger ein Indiz, dass der Revisor Gegenstand und Zweck der durchgeführten Prüfung verstanden hat und von der Richtigkeit seiner Arbeit und ihren Ergebnissen überzeugt ist¹⁰⁶.

Die Qualität der Prüfungsarbeit kommt teilweise bereits vor der Abfassung des Berichts in der Schlussbesprechung mit der Leitung des geprüften Bereichs zum Vorschein. Die vorgesetzte Instanz der Internen Revision als Berichtsadressat ist dabei zwar nicht anwesend, darf jedoch annehmen, dass alle im Bericht aufgeführten Feststellungen und Mängel vom Revisor zur Sprache gebracht, einwandfrei nachgewiesen und, wo nötig, überzeugend verfochten worden sind. Damit die wesentlichen Besprechungspunkte und der Verlauf der Besprechung nötigenfalls rekonstruiert werden können, ist die Anfertigung eines Protokolls in vielen Fällen vorteilhaft¹⁰⁷.

Die wichtigste Grundlage zur Beurteilung der Prüfungsarbeit sind jedoch die Arbeitspapiere. Sie dienen als Nachweis für die vorgenommenen Prüfungshandlungen, indem der Revisor dort alle Tatsachen und Angaben sowie deren Quelle oder Herleitung aufzeichnet, die er zur Bildung seines Urteils verwendet hat. Sachkundige Aussenstehende, wie beispielsweise die externe Revisionsstelle, sollten anhand dieser Unterlagen imstande sein, das Vorgehen bei der Prüfung in seinen Grundzügen zu erkennen, sowie die Prüfungshandlungen und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen nachzuvollziehen.

Anhand der Prüfungsnotizen muss insbesondere beurteilt werden können:

1. Zweckmässigkeit des Vorgehens und Logik des Aufbaus der Prüfung;
2. Angemessenheit des Prüfungsumfangs und der Prüfungstiefe;
3. Aussagewert und Beweiskraft der vorgenommenen Prüfungen und der erzielten Ergebnisse;
4. richtige Beurteilung der Prüfungsergebnisse im Hinblick auf das Ziel der Prüfung.

Es ist im Rahmen der Zusammenarbeit heute grösstenteils üblich, dass Arbeitspapiere und Prüfungsberichte der Internen Revision, welche für die Prüfung der Buchhaltung und der Jahresrechnung von Bedeutung sein könnten, an die externe Revisionsstelle weitergegeben werden. Diese hat die Qualifikation der Internen Revision sorgfältig zu prüfen, bevor sie deren Prüfungsergebnisse als Grundlage für ihre Berichterstattung mit verwenden kann. Sie kann der Unternehmensleitung und der

¹⁰⁶ Eingehende Darstellungen zur Berichtsgestaltung finden sich in: Sawyer (1973), S. 356 ff.; Ballmann (1967), S. 225 ff.; Hofmann Rolf (1977), Dokumentation und Präsentation von Prüfungsergebnissen, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 2, S. 149 - 159.

¹⁰⁷ Vgl. Hofmann (1977), S. 155.

internen Revisionsstelle selbst allgemeine und prüfungstechnische Hinweise zur Verbesserung der internen Prüfungsarbeit geben. Es ist dabei jedoch zu berücksichtigen, dass sich ihre primär auf die Ordnungsmässigkeit der externen Rechnungslegung bezogene Betrachtungsweise sich nicht in allen Punkten mit derjenigen der Unternehmensleitung deckt.

Es bleibt somit der Unternehmensleitung und dem Leiter der internen Revisionsstelle weitgehend überlassen, für die Qualität der Prüfungsarbeit zu sorgen. Es muss auch hier der Eigenverantwortlichkeit dieser Stelle ein grosser Spielraum zugestanden werden können.

6 Zusammenfassung und Überblick über die Untersuchungsergebnisse

Charakteristiken der Internen Revision

Die Interne Revision hat als Teilgebiet sowohl der Prüfungslehre als auch der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre grosse Beachtung gefunden. Ihre begrifflichen und methodischen Grundlagen und ihre rasche Entwicklung basieren hauptsächlich auf den Erkenntnissen der Prüfungspraxis und deren Verbreitung durch zahlreiche empirische Studien und eine breite praxisorientierte Literatur.

Die Interne Revision zeichnet sich unseres Erachtens durch drei Charakteristiken aus.

1. Sie ist ein Element der Führung, welches durch einen unternehmungspolitischen Entscheid geschaffen und gestaltet wird.
2. Sie beinhaltet ein systematisches Analysieren und Beurteilen betrieblicher Vorgänge und Tatbestände.
3. Die Prüfungsarbeiten werden von Mitgliedern der geprüften Organisation durchgeführt.

Unabhängigkeit

Mit der Zugehörigkeit des internen Revisors zur geprüften Unternehmung fällt das wichtigste objektive Unabhängigkeitsmerkmal, welches die obligationenrechtlichen Prüfungsorgane (Kontrollstelle und unabhängige Büchersachverständige) kennzeichnet, dahin. Die vielerorts angeführte Gestaltungsnorm einer "grösstmöglichen Unabhängigkeit" der internen Revisionsstelle entbehrt nach unserer Auffassung objektiver Grundlagen. Versuche, die Unabhängigkeit als Merkmal und Erfordernis der Internen Revision zu konkretisieren, führen lediglich dazu, bestehende Abhängigkeiten aus dem Betrachtungsfeld auszuschliessen, tragen jedoch nicht dazu bei, die in diesen Abhängigkeiten begründeten Probleme zu erkennen und zu lösen. In einer konkreten Prüfungssituation kann sich die Unabhängigkeit nur auf die Haltung, die Erscheinung und die Beständigkeit des Revisors beziehen.

Stellung im betrieblichen Kontrollgefüge

Wenn auf die Verwendung des Unabhängigkeitsmerkmals verzichtet werden muss, ist es umso notwendiger, die Interne Revision eindeutig gegenüber allen anderen Kontroll- und Überwachungsvorgängen in der Unternehmung abzugrenzen. Eine

Unterscheidung lässt sich in zweifacher Hinsicht vornehmen:

1. Die Interne Revision ist in ihrer Funktion vom laufenden betrieblichen Geschehen losgelöst und den betrieblichen Kontrollen übergeordnet. Sie überwacht nicht einzelne Vorgänge und Aktionen, sondern technische und organisatorische Rahmenbedingungen, innerhalb derer sich diese Vorgänge zu vollziehen haben.
2. Währenddem Kontrollen darin bestehen, betriebliche Vorgänge vollständig zu erfassen, zu quantifizieren und an vorgegebenen Normen zu messen, geht es bei der Revision darum, solche Vorgänge in eigener Verantwortung und methodisch richtig auszuwählen und nach verschiedenen Gesichtspunkten zu analysieren und zu beurteilen.

Zur Realisierbarkeit einer internen Revisionsstelle

Mit zunehmenden Überwachungsbedürfnissen gehen in der Schweiz auch zahlreiche mittelgrosse Unternehmungen dazu über, interne Revisionsstellen zu schaffen. In Industrie und Handel liegt eine solche Stelle für Unternehmungen mit ca. 5000 fest beschäftigten Mitarbeitern und einem konsolidierten Jahresumsatz von 250 Mio Franken durchaus im Bereich des Möglichen. Im Zusammenhang mit der Unternehmungsgrösse spielt namentlich der Dezentralisationsgrad – gemessen an der Zahl der zugehörigen Betriebe und Niederlassungen – eine bedeutende Rolle; ein deutlicher Trend zur Bildung einer internen Revisionsstelle ist bei Unternehmungen mit mehr als 10 Betrieben zu erkennen.

Die Bildung einer internen Revisionsstelle kann in mittelgrossen Unternehmungen durch die Zuweisung verschiedener Sonderaufgaben begünstigt werden. Die Realisierbarkeit ist allerdings noch kein zuverlässiges Kriterium für den Erfolg dieser Lösung: Schwierigkeiten der funktionalen Abgrenzung gegenüber betrieblichen Kontrollen, Fragen der Qualifikation des Revisionspersonals und der Entwicklungsfähigkeit einer solchen Stelle können auf lange Sicht Probleme ergeben.

Zur Wünschbarkeit einer internen Revisionsstelle

Der Nutzen einer internen Revisionsstelle kann unter drei verschiedenen Aspekten in Betracht gezogen werden:

1. Durchsetzung und laufende Überwachung eines unternehmungsweiten Systems von internen Kontrollen, damit die Führungsverantwortung auf allen Stufen effizient wahrgenommen werden kann;
2. Überwachung der Institutionen und Instrumente der betrieblichen Ergebniskontrolle, um in allen Unternehmungsbereichen zuverlässige finanzielle und andere Entscheidungsgrundlagen sicherzustellen;

3. Überwachung der betrieblichen Leistungserstellung dort, wo mit den vorhandenen Control-Instrumenten keine ausreichende Messung der Leistungen und Ergebnisse vorgenommen werden kann.

In einer konkreten Entscheidungssituation müssen die Vorteile einer solchen Stelle verschiedenen möglichen Überwachungsalternativen gegenübergestellt werden. Solche Alternativen, welche die anstehenden internen Revisionsaufgaben verschiedenen anderen internen und externen Stellen zuweisen können (insbesondere der Controller-Abteilung und der Externen Revision), müssen in diesen Fällen klar ausgearbeitet werden, damit sichergestellt ist, dass die notwendigen Überwachungsvorkehrungen auch ohne eine unternehmungseigene Revision gewährleistet werden können.

Aspekte der institutionellen Gestaltung

Die interne Revisionsstelle hat im Kontrollgefüge der Unternehmung eine festumrisene Daueraufgabe zu erfüllen. Ihre institutionelle Ausgestaltung steht deshalb mit der ihr zugeordneten Funktion in enger Beziehung.

Als Trägerin einer spezialisierten Stabsfunktion ist sie mit weitreichenden Befugnissen hinsichtlich der Gestaltung ihres Arbeitsprogramms und hinsichtlich der Informationsbeschaffung auszustatten. Sie ist so in die Unternehmung einzugliedern, dass ihr alle zugeordneten Einsatzgebiete offenstehen und sie über optimale Wirkungsmöglichkeiten verfügt. Im allgemeinen sind die Voraussetzungen dort am günstigsten, wo eine zentrale Revisionsabteilung für die Durchführung sämtlicher Prüfungsarbeiten zuständig ist, und deren Leiter direkt der höchsten vollamtlich tätigen Instanz in der Unternehmung untersteht. Besondere Umstände können jedoch abweichende Lösungen als zweckmässiger erscheinen lassen.

Hinsichtlich der personellen Besetzung lassen sich nur grobe Faustregeln angeben. Neben der Grösse der Unternehmung spielen Umfang und Zustand des betrieblichen Kontrollgefüges sowie die Gewichtung und Verteilung der Prüfungsaufgaben innerhalb der gesamten Überwachung eine wichtige Rolle. Die Grösse der Revisionsabteilung lässt noch nicht auf die Intensität der Überwachung und die Effizienz der Prüfungsarbeit schliessen.

Zur Planung der Prüfungstätigkeit

Wie jede betriebliche Tätigkeit ist auch diejenige der internen Revisionsstelle so zu planen, dass mit den eingesetzten Mitteln eine möglichst hohe Leistung erzielt wird. Nun ist aber diese Leistung bzw. der Wert der Prüfungsergebnisse nur selten quantifizierbar und in wirtschaftlichen Zielgrössen auszudrücken. Zum einen ist es schwierig, die durch die Aufdeckung von Fehlern und Unzulänglichkeiten vermiedenen Verlustrisiken zu beziffern, zum anderen fast unmöglich, die präventive Wirkung der Revisionstätigkeit abzuschätzen.

Die Planung der Prüfungstätigkeit beruht deshalb primär auf dem pflichtgemässen Ermessen des Revisionsleiters. Folgende Überlegungen können dabei wertvolle Hinweise auf die Gewichtung und Ausrichtung der Prüfungsaktivitäten geben:

1. Umfassende Gliederung des Tätigkeitsfeldes in einzelne Prüfungsgebiete und Prüffelder;
2. sorgfältiges Abwägen der zu wählenden langfristigen Unternehmungsinteressen und der damit verbundenen Risiken;
3. Analyse der durch die bisherigen Prüfungsergebnisse gemachten Erfahrungen.

Die Tätigkeitsgebiete

Die Tätigkeit der Internen Revision beschränkt sich längst nicht mehr auf das Finanz- und Rechnungswesen. Noch immer nimmt aber die Prüfungsarbeit in diesem Bereich einen grossen Raum ein. Dies einerseits, um in stark dezentralisierten Unternehmungen und Konzernen die Einheitlichkeit und Zuverlässigkeit der Rechnungslegung zu fördern, andererseits, um vermehrt auch Fragen des instrumentalen, entscheidungsorientierten Rechnungswesens in die Prüfungen einzubeziehen. In diesem Teilbereich sind die Prüfungsmöglichkeiten noch kaum ausgeschöpft worden.

Weitere Schwerpunkte der Prüfungstätigkeit liegen auf den Gebieten der Organisation und der EDV. Die hier ausgeübte Überwachung hat primär die Sicherung der Abläufe vor Fehlern und Verlusten zum Ziel, bekommt aber durch die Betonung der Präventivfunktion immer mehr planerischen und gestalterischen Charakter.

Immer mehr rückt die Prüfung der Geschäftsführung ebenfalls ins Zentrum der Prüfungstätigkeit. Währenddem einzelne Elemente der Geschäftsführung bereits seit längerer Zeit in den Prüfungsprogrammen der Internen Revision figurieren, sind umfassende Prüfungskonzepte auf diesem Gebiet noch wenig erprobt. Es ist auch zu bedenken, dass eine vollständige Prüfung im Sinne der Qualifikation der Führungsleistung allein der vorgesetzten Linienstelle zusteht.

Grundlagen einer erfolgreichen Prüfungstätigkeit

Die Interne Revision kann nur dann langfristig Erfolg haben, wenn ihre Arbeit auf allen Stufen der Unternehmung Anerkennung findet. Dieses Ziel stellt hohe Anforderungen:

- Es verlangt eine hohe Anpassungsfähigkeit und eine dauernde Innovationsbereitschaft hinsichtlich neuer Erkenntnisse und Entwicklungsrichtungen.
- Die personelle Besetzung der internen Revisionsstelle und ihr Einsatz muss langfristig und vorausschauend geplant werden.
- Für die Prüfung der von der Geschäftsleitung aufgestellten Mindestanforderungen an das betriebliche Ordnungsgefüge muss ein Instrumentarium mit klaren Prü-

fungsrichtlinien und Prüfungsnormen bereitgestellt werden, um den bestehenden Regelungen und Weisungen Nachachtung zu verschaffen.

- Der interne Revisor muss willens und fähig sein, den Prüfungsstil seiner konkreten Prüfungsaufgabe anzupassen und den gegebenen Spielraum für eine konstruktive Zusammenarbeit mit leitenden Linienstellen auszunutzen.
- Der interne Revisor muss auch bereit sein, die Qualität seiner Arbeit immer wieder einer kritischen Selbstprüfung und – im Rahmen der Überwachung durch andere Organe der Gesellschaft – einer Prüfung durch sachverständige Dritte zu unterziehen.

Nichts dürfte langfristig die Effizienz einer übergeordneten Überwachung stärker beeinträchtigen, als die Gefahr, zur betrieblichen Routine zu werden.

Erläuterungen zur empirischen Erhebung

Die empirische Erhebung, welche im Rahmen dieser Arbeit durchgeführt wurde, ist bezogen auf den 31.12.1977. In der Fragestellung lehnten wir uns im Hinblick auf Vergleichsmöglichkeiten teilweise an ähnliche Untersuchungen im Ausland an. Inhalt und Umfang der Erhebung wurde jedoch mit Rücksicht auf die schweizerischen Grössenverhältnisse erheblich reduziert.

Die Umfrage richtete sich an Unternehmungen verschiedener Branchen; sie können in zwei Gruppen zusammengefasst werden:

Gruppe 1: Industrie, Handel, Transport und Dienstleistungen

Gruppe 2: Bank, Versicherung

In der zweiten Gruppe sind ausschliesslich schweizerische Unternehmungen vertreten; in die erste Gruppe dagegen wurden auch ausländische Unternehmungen einbezogen, welche in der Schweiz tätig sind.

Die Erhebungen wurden mit Rücksicht auf das Geschäftsgeheimnis und die unterschiedliche Informationsbereitschaft in zwei Phasen vorgenommen. In einer ersten, allgemein gehaltenen Anfrage¹ wurde abgeklärt:

- ob eine interne Revisionsstelle vorhanden ist;
- die Grösse dieser Stelle im Verhältnis zur Unternehmungsgrösse und zum Umfang der Geschäftstätigkeit;
- Aufbau und Wirkungsbereich dieser Stelle;
- die Bereitschaft, weitere Auskünfte zu erteilen.

Eine zweite, detailliertere Anfrage an diejenigen Unternehmungen, welche sich zu weiteren Auskünften bereit erklärten, wurde dann gezielt auf die Tätigkeit der internen Revisionsstelle ausgerichtet². Die Fragen erstreckten sich auf folgende Problemkreise:

- Art und prozentuale Verteilung der Prüfungsaufgaben;
- Art und prozentualer Anteil der Sonderaufgaben;
- berufliche Laufbahn der in den Unternehmungen tätigen und tätig gewesenen internen Revisoren;
- Planung der Revisionstätigkeit;
- Ergebnisse und Beurteilung der Revisionstätigkeit.

An dieser Umfrage beteiligten sich noch knapp 18 Prozent der an der ersten Umfrage teilnehmenden Unternehmungen.

Die Zahl der angefragten und die Zahl der an den Umfragen teilnehmenden Unternehmungen ist aus der folgenden Tabelle ersichtlich.

1 Aus dieser Anfrage resultieren die Abbildungen 7–15, 21–22, 25, 31–33.

2 Aus dieser Anfrage resultieren die Abbildungen 1, 16, 20, 23–24, 26–28, 30, 35, 38–45, 48–50.

	Erste Anfrage		Zweite Anfrage
	angefragt	beantwortet	
<u>Gruppe 1</u>			
Schweizerische Unternehmen ³			
Industrie	119	83	16
Handel	35	26	4
Transport und Dienstleistungen	16	9	1
Gesamthaft	170	118	21
Ausländische Unternehmen in der Schweiz ⁴			
Gesamthaft	170	101	18
<i>Total Gruppe 1</i>	<u>340</u>	<u>219</u>	<u>39</u>
<u>Gruppe 2</u>			
Schweizerische Unternehmen ⁵			
Bank	50	38	10
Versicherung	30	20	—
<i>Total Gruppe 2</i>	<u>80</u>	<u>58</u>	<u>10</u>
<i>Total Gruppe 1 und 2</i>	<u>420</u>	<u>277</u>	<u>49</u>

Abbildung 51: Übersicht über die durchgeführten Umfragen

3 Die Auswahl basiert auf: Schweizerische Handelszeitung, Wer sind die grössten Schweizer Unternehmen? in: Nr. 25, 23.6.1977, S. 5–8.

4 Die Auswahl basiert auf: Schweizerische Handelszeitung, Wer sind die grössten Auslandfirmen in der Schweiz? in: Nr. 1, 6.1.1977, S. 5–6.

5 Die Auswahl basiert auf: Schweizerische Bankgesellschaft, Die grössten Unternehmen der Schweiz, Ausgabe 1977, S. 18–20.

ANHANG B

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, INC.
CODE OF ETHICS

INTRODUCTION: Recognizing that ethics are an important consideration in the practice of internal auditing and that the moral principles followed by members of *The Institute of Internal Auditors, Inc.*, should be formalized, the Board of Directors at its regular meeting in New Orleans on December 13, 1968, received and adopted the following resolution:

WHEREAS the members of *The Institute of Internal Auditors, Inc.*, represent the profession of internal auditing; and

WHEREAS managements rely on the profession of internal auditing to assist in the fulfillment of their management stewardship; and

WHEREAS said members must maintain high standards of conduct, honor, and character in order to carry on proper and meaningful internal auditing practice;

THEREFORE BE IT RESOLVED that a Code of Ethics be now set forth, outlining the standards of professional behavior for the guidance of each member of *The Institute of Internal Auditors, Inc.*

In accordance with this resolution, the Board of Directors further approved of the principles set forth.

INTERPRETATION OF PRINCIPLES: The provisions of this *Code of Ethics* cover basic principles in the various disciplines of internal auditing practice. A member shall realize that individual judgment is required in the application of these principles. He has a responsibility to conduct himself so that his good faith and integrity should not be open to question. While having due regard for the limit of his technical skills, he will promote the highest possible internal auditing standards to the end of advancing the interest of his company or organization.

ARTICLES:

- I. A member shall have an obligation to exercise honesty, objectivity, and diligence in the performance of his duties and responsibilities.
- II. A member, in holding the trust of his employer, shall exhibit loyalty in all matters pertaining to the affairs of the employer or to whomever he may be rendering a service. However, a member shall not knowingly be a part to any illegal or improper activity.
- III. A member shall refrain from entering into any activity which may be in conflict with the interest of his employer or which would prejudice his ability to carry out objectively his duties and responsibilities.
- IV. A member shall not accept a fee or a gift from an employee, a client, a customer, or a business associate of his employer without the knowledge and consent of his senior management.
- V. A member shall be prudent in the use of information acquired in the course of his duties. He shall not use confidential information for any personal gain nor in a manner which would be detrimental to the welfare of his employer.
- VI. A member, in expressing an opinion, shall use all reasonable care to obtain sufficient factual evidence to warrant such expression. In his reporting, a member shall reveal such material facts known to him, which, if not revealed, could either distort the report of the results of operations under review or conceal unlawful practice.
- VII. A member shall continually strive for improvement in the proficiency and effectiveness of his service.
- VIII. A member shall abide by the bylaws and uphold the objectives of *The Institute of Internal Auditors, Inc.* In the practice of his profession, he shall be ever mindful of his obligation to maintain the high standard of competence, morality, and dignity which *The Institute of Internal Auditors, Inc.*, and its members have established.

STATEMENT OF RESPONSIBILITIES OF THE INTERNAL AUDITOR

NATURE

Internal auditing is an independent appraisal activity within an organization for the review of operations as a service to management. It is a managerial control which functions by measuring and evaluating the effectiveness of other controls.

OBJECTIVE AND SCOPE

The objective of internal auditing is to assist all members of management in the effective discharge of their responsibilities by furnishing them with analyses, appraisals, recommendations, and pertinent comments concerning the activities reviewed. The internal auditor is concerned with any phase of business activity where he may be of service to management. This involves going beyond the accounting and financial records to obtain a full understanding of the operations under review. The attainment of this overall objective involves such activities as:

- Reviewing and appraising the soundness, adequacy, and application of accounting, financial, and other operating controls and promoting effective control at reasonable cost.
- Ascertaining the extent of compliance with established policies, plans, and procedures.
- Ascertaining the extent to which company assets are accounted for and safeguarded from losses of all kinds.
- Ascertaining the reliability of management data developed within the organization.
- Appraising the quality of performance in carrying out assigned responsibilities.
- Recommending operating improvements.

RESPONSIBILITY AND AUTHORITY

The responsibilities of internal auditing in the organization should be clearly established by management policy. The related authority should provide the internal auditor full access to all of the organization's records, properties, and personnel relevant to the subject under review. The internal auditor should be free to review and appraise policies, plans, procedures, and records.

The internal auditor's responsibilities should be:

- To inform and advise management and to discharge this responsibility in a manner that is consistent with the *Code of Ethics* of The Institute of Internal Auditors.
- To coordinate his activities with others so as to best achieve his audit objectives and the objectives of the organization.

In performing his functions, an internal auditor has no direct responsibility for nor authority over any of the activities which he reviews. Therefore, the internal audit review and appraisal do not in any way relieve other persons in the organization of the responsibilities assigned to them.

INDEPENDENCE

Independence is essential to the effectiveness of internal auditing. This independence is obtained primarily through organizational status and objectivity:

- The organizational status of the internal auditing function and the support accorded to it by management are major determinants of its range and value. The head of the internal auditing function, therefore, should be responsible to an officer whose authority is sufficient to assure both a broad range of audit coverage and the adequate consideration of and effective action on the audit findings and recommendations.
- Objectivity is essential to the audit function. Therefore, an internal auditor should not develop and install procedures, prepare records, or engage in any other activity which he would normally review and appraise and which could reasonably be construed to compromise his independence. His objectivity need not be adversely affected, however, by his determination and recommendation of the standards of control to be applied in the development of the systems and procedures under his review.

The Statement of Responsibilities of the Internal Auditor was originally issued by The Institute of Internal Auditors in 1947. The continuing development of the profession resulted in two revisions: 1957 and 1971. The current statement embodies the concepts previously established and includes such changes as are deemed advisable in light of the present status of the profession.

LITERATURVERZEICHNIS

- Alvarez Abdon P., The Role of Internal Audit in Policy and Decision Making, in: The Internal Auditor, Vol. 27, 1970, No. 6, S. 17–26.
- American Institute of Certified Public Accountants (1973), Statements on Auditing Standards, New York 1973.
- American Institute of Certified Public Accountants (1973a), Accounting Principles Board Opinion No. 28, New York 1973.
- Anthony Robert N. (1965), Management Accounting Principles, Homewood III. 1965.
- Anthony Robert N. (1965a), Planning and Control Systems. A Framework for Analysis. Boston/Harvard 1965.
- Arbeitskreis Dr. Krähe der Schmalenbach-Gesellschaft (1963), Unternehmensorganisation. Aufgaben- und Arbeitsgliederung in der industriellen Unternehmung, 4. überarbeitete Auflage, Köln/Opladen 1963.
- Arbeitskreis Dr. Krähe der Schmalenbach-Gesellschaft (1964), Konzern-Organisation. Aufgaben- und Abteilungsgliederung im industriellen Unternehmensverbund, 2. erweiterte und verbesserte Auflage, Köln/Opladen 1964.
- Arbeitskreis 'Langfristige Unternehmensplanung' der Schmalenbach-Gesellschaft (1977), Strategische Planung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 29. Jg., 1977, S. 1–20.
- Arens Alvin A./Loebbecke James K., Auditing: An Integrated Approach, Englewood Cliffs 1976.
- Ballmann Wilhelm (1962), Unternehmensprüfung und Unternehmensprüfer, in: Unternehmensprüfung, Band II der Schriftenreihe des Instituts für Interne Revision, München 1962.
- Ballmann Wilhelm (1967), Leitfaden der Internen Revision, München 1967.
- Bättig Kurt, Die Verantwortlichkeit der Kontrollstelle im Aktienrecht, Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Band 16, Winterthur 1976.
- Baumberger Hans Ueli, Die Entwicklung der Organisationsstruktur in wachsenden Unternehmen, 2. Auflage, Bern 1968.
- Bittel Lester R., Improving Supervisory Performance, London 1976.
- Blau Peter M., The Dynamics of Bureaucracy. A Study of Interpersonal Relations in Two Government Agencies, Chicago 1955.
- Blohm Hans (1957), Die Innenrevision als Funktion der Leitung in Industriebetrieben, Essen 1957.
- Blohm Hans (1962), Interne Revision als Instrument der Betriebsführung, in: Unternehmensprüfung, Band II der Schriftenreihe des Instituts für Interne Revision, München 1962, S. 53–71.
- Blohm Hans (1970), Die Gestaltung des betrieblichen Berichtswesens als Problem der Leitungsorganisation. Herne/Berlin 1970.
- Blohm Hans (1977), Systemrevision – Herausforderung und Verpflichtung für die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 1a, S. 88–98.
- Blohm Hans (1977a), Organisation, Information und Ueberwachung, 3. Auflage, Wiesbaden 1977.
- Blohm Hans/Brenneis Franz-Josef, Wegweiser für den Einsatz von interner und externer Revision, Berlin 1964.
- Bossard Ernst (1966), Die Bedeutung der internen Kontrolle für die externe Revision, in: Die Unternehmung, 20. Jg., 1966, Heft 2, S. 77–80.
- Bossard Ernst (1976), Die Organhaftung der Kontrollstelle aus Aktien- und Bankrecht, in: Der Schweizer Treuhänder, 50. Jg., 1976, S. 2–9.
- Bretzke Wolf-Rüdiger, Zur Terminologie einer Theorie der Prüfung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 24. Jg., 1972, S. 253–265.
- Brimberg Annemarie, Aufbauorganisation der Internen Revision in tiefgegliederten Unternehmen und Konzernen, Berlin 1962.
- Briner Ernst K. (1974), Das Verhältnis von interner und externer Revision aus der Sicht einer Unternehmung amerikanischer Provenienz, in: Zeitschrift Interne Revision, 9. Jg., 1974, Heft 2, S. 71–80.

- Briner Ernst K. (1975), New Horizons for Internal Auditing in Europe, in: *The Internal Auditor*, Vol. 32, 1975, No. 5, S. 58–64.
- Brink Victor Z. (1941), *Internal Auditing. Objectives and Problems*. Thesis New York 1941.
- Brink Victor Z. (1943), *Internal Auditing. Its Nature and Function and Methods of Procedure*, third edition. New York 1943.
- Brink Victor Z./Cashin James A., *Interne Revision*. Deutsche Übersetzung, Berlin 1962. Englische Originalfassung: *Internal Auditing*, second edition, New York 1958.
- Brug Gerhard, *Innenrevision und industrielles Lagerwesen*, Diss. München 1963.
- Burns Ward, What Top Management Expects of Internal Audit Now, in: *The Internal Auditor*, Vol. 32, 1975, No. 3, S. 16–24.
- Burton John C., *Management Auditing*, in: *The Journal of Accountancy*, Vol. 125, 1968, No. 5, S. 41–46.
- Bussmann Karl F., *Betreuung und Prüfung der Unternehmung*, 2. Auflage, Wiesbaden 1972.
- Cadmus Bradford, *Operational Auditing Handbook*, hrsg. vom Institute of Internal Auditors, New York 1964.
- Cammann Cortland/Nadler David A., Fit Control Systems to Your Managerial Style, in: *Harvard Business Review*, Vol. 54, 1976, No. 1, S. 65–73.
- Cashin James A., *Handbook for Auditors*, New York 1971.
- Choi Jong T., *Operational Auditing*, in: *The Internal Auditor*, Vol. 28, 1971, No. 2, S. 6–26 und No. 3, S. 37–55.
- Churchill Neil C., *Behavioral Effects of an Audit: An Experimental Study*, Diss. University of Michigan 1962.
- Churchill Neil C./Cooper William W., A Field Study of Internal Auditing, in: *The Accounting Review*, Vol. 40, 1965, S. 767–781.
- Churchill Neil C./Kempster John H./Uretsky Myron, *Computer-Based Information Systems for Management: A Survey*, hrsg. von National Associations for Accountants, New York 1969.
- Conrath Werner, *Revision der Wirtschaftlichkeit beim Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen*, in: *Zeitschrift Interne Revision*, 7. Jg., 1972, Heft 2, S. 77–98.
- Czempirek K., *Grundzüge der Internen Revision*, in: *Zeitschrift Interne Revision*, 4. Jg., 1969, Heft 3, S. 144–150.
- Deyhle Albrecht, *Controller-Funktion und Interne Revision*, in: *Zeitschrift Interne Revision*, 10. Jg., 1975, Heft 2, S. 73–84.
- Dober W., *Kontrolle in der modernen Unternehmungsführung*, in: *Der Schweizer Treuhänder*, 47. Jg., 1973, Heft 1, S. 5–12.
- Drucker Peter F., *Controls, Control and Management*, in: *Management Controls. New Directions in Basic Research*; hrsg. von Bonini C.P./Jaedicke R.K./Wagner H.M., New York 1964.
- Eidgenössische Bankenkommission, *Rundschreiben Nr. 29 vom 28.10.1970*.
- Eilon Samuel, *Management Control*, London/New York u.a. 1971.
- Erwart Helmut, Das 'Control-Equipment' der Kostenrechnung, in: *KRP, Kostenrechnungspraxis. Zeitschrift für Betriebsabrechnung, Kostenrechnung und Kostenplanung*, Nr. 6, Dezember 1977, S. 269–276.
- Evans E.R., *Approach – The Key to Operational Auditing*, in: *The Internal Auditor*, Vol. 23, 1966, No. 6, S. 29 ff.
- Faehndrich Henner (1962), *Fehlerquellen in der Kostenrechnung*, in: *Der Wirtschaftstreuhänder*, 11. Jg., 1962, Heft 6, S. 129–133.
- Faehndrich Henner (1964), *Fehler als wirtschaftlicher Tatbestand*, in: *Industrielle Organisation*, 33. Jg., 1964, S. 289–294.
- Fehn Gerhard, *Gestaltungsaufgaben und Revision im Berichtswesen*, in: *Zeitschrift Interne Revision*, 10. Jg., 1975, Heft 1, S. 12–24.
- Fettel Johannes, *Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung*, in: *Der Wirtschaftsprüfer*, 1949, S. 275 ff.
- Fischer Hans-Jürgen/Schneider Josef, *Revisionsaspekte bei 'belegloser' Datenerfassung*, in: *Zeitschrift Interne Revision*, 11. Jg., 1976, Heft 3, S. 158–166.
- Fischer Thomas, *Die Gestaltung der internen Kontrolle bei elektrischer Datenverarbeitung; Anforderungen aus der Sicht des Abschlussprüfers*. Diss. St. Gallen 1976.
- Fischer-Winkelmann Wolf F. (1974), *Prolegomena zur Prüfungstheorie*, in: *Wirtschaftsprüfung. Allgemeine Prüfungslehre*, hrsg. von Bähr G./Fischer-Winkelmann W.F./Munkert M., München 1974.

- Fischer-Winkelmann Wolf F. (1974a), Plädoyer gegen die Einbeziehung kryptonormativer Aussagen in die Betriebswirtschaftslehre, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 26. Jg., 1974, S. 53–62.
- Fischer-Winkelmann Wolf F. (1974b), Der gegenwärtige Stand der Prüfungslehre, in: Wirtschaftsprüfung. Allgemeine Prüfungslehre, hrsg. von Bähr G./Fischer-Winkelmann W.F./Munkert M., München 1974.
- Fischer-Winkelmann Wolf F. (1975), Entscheidungsorientierte Prüfungslehre, Berlin 1975.
- Francia Arthur J./Neyhard Charles A. Jr., Beyond the Management Audit, in: The Internal Auditor, Vol. 28, 1971, No. 3, S. 32–35.
- Frese Erich (1968), Kontrolle und Unternehmensführung. Entscheidungs- und organisations-theoretische Grundfragen, Wiesbaden 1968.
- Frese Erich (1969), Kontrolle, Organisation der, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von Grochla Erwin, Stuttgart 1969, Sp. 873–881.
- Gälweiler Aloys (1971), Unternehmensplanung als Führungsmittel, in: Entwicklungstendenzen des Management in Europa, hrsg. von Schürer W./Schneider U., Band 11 der Schriftenreihe 'Führung und Organisation der Unternehmung', Bern/Stuttgart 1971, S. 67–80.
- Gälweiler Aloys (1976), Unternehmenssicherung und strategische Planung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 28. Jg., 1976, S. 362–379.
- Gälweiler Aloys (1976a), Strategische Unternehmensplanung, in: FB/IE, 25. Jg., 1976, Heft 2, S. 67–72.
- Ganske Herbert, Interne Revision und elektronische Datenverarbeitung. Mitwirkung der Internen Revision bei der Umstellung auf elektronische Datenverarbeitung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 42. Jg., 1972, S. 649–666.
- Geibel Francis I., How Internal Audit Functions at IRS, in: The Internal Auditor, Vol. 29, 1972, No. 5, S. 23–30.
- Giraud E./Dober W., Buch- und Bilanzprüfung in der Schweiz, Zürich 1962.
- Glautier M.W.E./Underdown B., Accounting in a Changing Environment, London/New York u.a. 1974.
- Goetzke Wolfgang, Grundmodelle wirtschaftlicher Kontrolle und aktienrechtlicher Jahresabschlussprüfung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 28. Jg., 1976, Heft 2, S. 150–180.
- Goldmann Ernst, Revision im Berichtswesen. Praktische Durchführung der Prüfung des Berichtswesens, in: Zeitschrift Interne Revision, 10. Jg., 1975, Heft 2, S. 97–103.
- Götzen Gerhard, Ausrichtung der Internen Revision auf Wirtschaftlichkeit und Rentabilität, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 2, 117–128.
- Greenwood William T., Business Policy. A Management Audit Approach, New York/London 1967.
- Gruhl Werner, Die Kontrolle in gewerblichen Unternehmen. Grundzüge der Kontrolltechnik, Berlin 1921.
- Grun Hubert, Die unternehmenseigene Revisionsabteilung in der industriellen Grossunternehmung und ihre Beziehung zur Betriebsrationalisierung, Diss. München 1957.
- Grünwaldt Heinz, Bedeutung der EDV-Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 1a, S. 74–87.
- Gutenberg Erich (1955), Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Band I, Die Produktion, 2. Auflage, Berlin/Göttingen/Heidelberg 1955.
- Gutenberg Erich (1962), Unternehmensführung, Organisation und Entscheidungen, Wiesbaden 1962.
- Gutenberg Erich (1966), Der Diplom-Kaufmann als Revisor. Ausbildungsprinzipien der Universität und Interne Revision als praktisches Training für Führungskräfte in der Wirtschaft, in: Zeitschrift Interne Revision, 1. Jg., 1966, Heft 1, S. 10–24.
- Haberland Günther, Der Controller. Seine Aufgaben und Stellung in den USA, in: Der Betrieb, 23. Jg., 1970, S. 2181–2185.
- Hagen Karl, Revision in Mittel- und Kleinbetrieb. Ein Leitfaden zur Internen Revision, Stuttgart 1970.
- Hagenmüller Karl F., Interne Revision und Organisationsprüfung bei Banken, München 1965.
- Hardach Fritz Wilhelm (1961), Die Interne Revision als Mittel der Unternehmensleitung und der Wandel ihrer Aufgaben, in: Interne Revision in der Wirtschaft und im Unternehmen, Band I der Schriftenreihe des Instituts für Interne Revision, München 1961, S. 55–81.

- Hardach Fritz Wilhelm (1967), Aufgaben der Unternehmensführung. Versuch einer kritischen Analyse, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 19. Jg., 1967, S. 557–567.
- Hardach Fritz Wilhelm (1967a), Revision und Organisation, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 19. Jg., 1967, S. 1–7.
- Harrmann Alfred, Die besonderen Merkmale des Operational Auditing, in: Zeitschrift Interne Revision, 11. Jg., 1976, Heft 3, S. 167–176.
- Hartmann Bernhard, Controlling als Lehrgebiet, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 25. Jg., 1973, S. 334–340.
- Hasenack Wilhelm (1952), Betrieb und Kontrolle. Zur Wesensproblematik der Betriebskontrolle. Eine notwendige Grundlage der 'Produktivitäts'-Bewegung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 4. Jg., 1952, S. 339 ff.
- Hasenack Wilhelm (1955), Betrieb und Kontrolle, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle. Bemerkungen und Ausblick zu einer Neuerscheinung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 8. Jg., 1955, S. 418–421.
- Hayn Dietrich, Aufbau und Arbeitsweise von Konzernrevisionen, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 3, S. 193–202.
- Heigl Anton, Controlling – Interne Revision, Stuttgart 1978.
- Heinen Edmund, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 4. durchgesehene Auflage, Wiesbaden 1972.
- Hengst Franz-Josef (1970), Die Interne Revision im technischen Unternehmensbereich, in: Zeitschrift Interne Revision, 5. Jg., 1970, Heft 1, S. 31–38.
- Hengst Franz-Josef (1977), Das Berufsbild des Internen Revisors, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 1a, S. 99–113.
- Hill Wilhelm (1966), Unternehmensplanung, Stuttgart 1966.
- Hill Wilhelm (1971), Beitrag zu einer modernen Konzeption der Unternehmensleitung, Antrittsvorlesung vom 24.6.1968 an der Universität Basel; Überarbeitete Fassung. Betriebswirtschaftliches Institut, Basel 1971.
- Hintner Otto, Das Verhältnis von Wirtschaftsprüfung und Betriebsführung, in: Probleme der Betriebsführung, Festschrift für O.R. Schnutenhaus, hrsg. von Meyer Carl W., Berlin 1959.
- Hoffmann Friedrich, Das Rechnungswesen als Subsystem der Unternehmung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 41. Jg., 1971, S. 363–378.
- Hofmann Rolf (1970), Bedeutung und Aufgaben der Konzernrevision, in: Der Betrieb, 23. Jg., 1970, S. 1985–1991.
- Hofmann Rolf (1972), Interne Revision. Organisation und Aufgaben. Konzernrevision, Opladen 1972.
- Hofmann Rolf (1973), Entwicklungstendenzen der Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 8. Jg., 1973, Heft 1, S. 26–43.
- Hofmann Rolf (1977), Dokumentation und Präsentation von Prüfungsergebnissen, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 2, S. 149–159.
- Hueck Karl-Ludwig (1962), Die Aufgaben der Innenrevision, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 14. Jg., 1962, S. 99–106.
- Hueck Karl-Ludwig (1962a), Sonderaufgaben der Innenrevision, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 14. Jg., 1962, S. 212–217.
- Hueck Karl-Ludwig (1962b), Die Arbeitsweise der Innenrevision, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 14. Jg., 1962, S. 341–350.
- Ijiri Yuji, Management Goals and Accounting for Control, Amsterdam 1965.
- Inman Charles N., Internal Audit and the Recession, in: The Internal Auditor, Vol. 32, 1975, No. 3, S. 12–15.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1977, Düsseldorf 1977.
- Institut für Interne Revision (1959), Aufgaben und Praxis der Internen Revision, München 1959.
- Institut für Interne Revision (1961), Interne Revision in der Wirtschaft und im Unternehmen, Band I der Schriftenreihe des Institutes für Interne Revision, München 1961.
- Institut für Interne Revision (1962), Unternehmensprüfung, Band II der Schriftenreihe des Institutes für Interne Revision, München 1964.
- Institut für Interne Revision (1964), Interne Revision in Deutschland, München 1964.

- Institut für Interne Revision (1974), Die Interne Revision in der Bundesrepublik Deutschland. Bericht über eine Fragebogen-Erhebung des Deutschen Instituts für Interne Revision, Stich-tag 30.9.1973, München 1974.
- Institute of Internal Auditors (1952), Survey of Internal Auditing Practices in Industry 1950–51, in: *The Internal Auditor*, Vol. 9, June/September 1952.
- Institute of Internal Auditors (1958), Survey of Internal Auditing 1957, Research Committee Report No. 5, New York 1958.
- Institute of Internal Auditors (1969), Survey of Internal Auditing 1968, Research Committee Report No. 15, New York 1969.
- Institute of Internal Auditors (1972), Behavioral Patterns in Internal Audit Relationships. Research Committee Report No. 17, New York 1972.
- Institute of Internal Auditors (1972a), The Internal Auditor's Review of Organizational Control, Research Committee Report No. 18, Orlando/Florida 1972.
- Institute of Internal Auditors (1975), An Evaluation of Selected Current Auditing Terms, Research Committee Report No. 19, Orlando/Florida 1975.
- Institute of Internal Auditors (1976), Survey of Internal Auditing 1975, Orlando/Florida 1976.
- Institute of Internal Auditors, United Kingdom Chapter, A Survey of Internal Auditing in the United Kingdom, Research Report No. 1, Tadworth/Surrey 1976.
- Isaac Alfred, Revision und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1951.
- Jäckel Günther, Die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der 'öffentlichen Hand', Hamburg/Berlin/Bonn 1960.
- Jackson Theodore A., Human Factors in Operational Auditing, in: Norbeck Edward F. and Others, Operational Auditing for Management Control, American Management Association, New York 1969, S. 62–77.
- Jerome Wm. Travers III, Management-Kontrolle. Der Katalysator für ein erfolgreiches Management, Deutsche Bearbeitung von Rüschpöhler H.J., Stuttgart 1972. Englische Originalfassung: Jerome Wm. Travers III, Executive Control – The Catalyst, New York/London 1961.
- Jucker Kurt, Was erwartet der Unternehmer von seinem Berater? in: *Der Wirtschaftstreuhänder*, 9. Jg., 1960, Heft 2, S. 69–71.
- Jung Willi/Blumberg-Lampe Christine, Interne Revision und Controlling aus US-Amerikanischer Sicht. in: *Zeitschrift Interne Revision*, 10. Jg., 1975, Heft 1, S. 1–11.
- Käfer Karl, Kontenrahmen für Industrie-, Gewerbe- und Handelsbetriebe, 6. Auflage, Bern 1974.
- Katz Daniel u.a. (1950), Productivity, Supervision and Morale in an Office Situation, Part I, Ann Arbor/Michigan 1950.
- Katz Daniel u.a. (1951), Productivity, Supervision and Morale among Railroad Workers, Ann Arbor/Michigan 1951.
- Keating Stephen F., How Honeywell Management Views Operational Auditing, in: *The Internal Auditor*, Vol. 26, 1969, No. 5, S. 43–51.
- Kellenberger H., Interne Revision bei einer multinationalen Unternehmung schweizerischen Ursprungs, in: *Zeitschrift Interne Revision*, 9. Jg., 1974, Heft 1, S. 35–43.
- Keller Theo, Revision und Sicherheit im Bankbetrieb, in: *Bankbetriebswirtschaftliche Forschungen* Band 29, hrsg. von Bächler H./Bodmer D./Fellmann H. u.a., Bern 1976.
- Kiger Jack E., Quarterly Reports – A New Responsibility? in: *The Internal Auditor*, Vol. 32, 1975, No. 2, S. 33–36.
- Kirk Donald E., Optimal Control Theory. An Introduction. Englewood Cliffs N.J. 1970.
- Kirsch Werner, Entscheidungsprozesse.
 Erster Band: Verhaltenswissenschaftliche Ansätze in der Entscheidungstheorie, Wiesbaden 1970.
 Zweiter Band: Informationsverarbeitungstheorie des Entscheidungsverhaltens, Wiesbaden 1971.
 Dritter Band: Entscheidungen in Organisationen, Wiesbaden 1971.
- Klebba W., Revisionspraxis, Nürnberg/Düsseldorf 1952.
- Knöpfli Stephan, Die Revision als Führungsinstrument, Winterthur 1978.
- Koch Helmut (1951), Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als betriebswissenschaftliche Maxime, in: *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 3. Jg., 1951, S. 160.

- Koch Helmut (1957), Über einige Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre. Eine Studie zum 60. Geburtstag von Erich Gutenberg, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 9. Jg., 1957, S. 569–597.
- Korndörfer Wolfgang, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Aufbau – Ablauf – Führung und Leitung, Wiesbaden 1970.
- von Kortzfleisch Gert, Der Revisor in der industriellen Unternehmung, Diss. Köln 1955.
- Kotthaus Hermann (1957), Die Innenrevision im Industriebetrieb, Wiesbaden 1957.
- Kotthaus Hermann (1962), Interne Kontrolle und Interne Revision in amerikanischen Unternehmungen in: Unternehmensprüfung, Band II der Schriftenreihe des Institutes für Interne Revision, München 1962, S. 87–106.
- Kragl Herbert, Die Wirtschaftlichkeitsprüfung der EDV im Unternehmen, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 4, S. 245–275.
- Kraushaar Peter, Die Anwendung der Netzplantechnik bei Abschlussprüfungen. Wegweiser für den Einsatz der Netzplantechnik in der Wirtschaftsprüfung, Berlin 1971.
- Kreikebaum Hartmut, Psychologische Aspekte der Revisionstätigkeit, in: Zeitschrift Interne Revision, 10. Jg., 1975, Heft 3, S. 129–137.
- Kromschöder Bernhard, Ansätze zur Optimierung des Kontrollsystems der Unternehmung, Diss. Frankfurt a.M. 1972.
- Kronester Günter, Kybernetische Kontrolle in der industriellen Unternehmung. Versuch über die Anwendung des kybernetischen Aspektes auf die unternehmerische Kontrolle, Diss. Köln 1966.
- Leffson Ulrich (1969), Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: Die Wirtschaftsprüfung, 22. Jg., 1969, S. 389–397.
- Leffson Ulrich (1976), Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 4. Auflage, Düsseldorf 1976.
- Leffson Ulrich/Lippmann Klaus/Baetge Jörg, Zur Sicherheit und Wirtschaftlichkeit der Urteilsbildung bei Prüfungen, Düsseldorf 1969.
- Lehmann Werner, Probleme einer Erweiterung der traditionellen internen Revision zum 'Operational Auditing', in: Wirtschaftsprüfung. Allgemeine Prüfungslehre, hrsg. von Bähr G./Fischer-Winkelmann W.F./Munkert M., München 1974.
- Leonard William P., The Management Audit. An Appraisal of Management Methods and Performance, Englewood Cliffs N.J. 1962.
- Likert Rensis, New Patterns of Management, New York 1961.
- Lindemann P./Nagel K., Revision und Kontrolle bei automatischer Datenverarbeitung, 2. Auflage, Neuweid und Berlin 1970.
- Loitslberger Erich (1953), Grundlagen der Buchprüfung, Wien 1953.
- Loitslberger Erich (1953a), Zur Theorie der Buchprüfung, in: Grundlagen der Buchprüfung, hrsg. von Illetschko L.L., Wien 1953, S. 20 ff.
- Loitslberger Erich (1966), Treuhand- und Revisionswesen, 2. Auflage, Stuttgart 1966.
- Luhmann Niklas (1964), Funktionen und Folgen formaler Organisation, Berlin 1964.
- Luhmann Niklas (1968), Zweckbegriff und Systemrationalität. Über die Funktion von Zwecken in sozialen Systemen, Tübingen 1968.
- Lutz Benno (1963), Die Aussagefähigkeit des Rechnungswesens, Zürich/St. Gallen 1963.
- Lutz Benno (1966), Untersuchung des Rechnungswesens im Hinblick auf seinen Wirkungsgrad für die interne Kontrolle, in: Die Unternehmung, 20. Jg., 1966, Heft 2, S. 62–76.
- Mann Gerhard, Revisionswesen als wissenschaftliche Disziplin, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 19. Jg., 1967, S. 393–414.
- Martens Helmut, Organisationsprüfung. Grundsätze und Verfahren, Wiesbaden 1972.
- Maus Niklaus, Die Interne Revision im Bayer-Konzern, in: Zeitschrift Interne Revision, 1. Jg., 1966, S. 35–42.
- Mautz Robert K., Fundamentals of Auditing, Second Edition, New York/London/Sydney 1964.
- Mautz Robert K./Neumann F.L., The Effective Corporate Audit Committee, in: Harvard Business Review, Vol. 48, 1970, No. 6, November–Dezember, S. 57–65.
- Mautz Robert K./Sharaf Hussein A., The Philosophy of Auditing, hrsg. von der American Accounting Association, Menasha/Wisconsin 1961.
- Mayer Horst Joh., Begriff und Methodik der Systemprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 27. Jg., 1974, Heft 13, S. 345–351.

- Mayutz Renate, Die soziale Organisation des Industriebetriebes, unveränderter Nachdruck, Stuttgart 1966.
- Mc Pherson Joseph H., The Creative Auditor, in: The Internal Auditor, Vol. 26, 1969, No. 3, S. 54–62.
- Meier Albert (1959), Kostenprüfung, Köln/Opladen 1959.
- Meier Albert (1966), Kosten- und Leistungsrechnung als Grundlage der Unternehmensführung – ihre Gestaltung, Prüfung und Auswertung durch die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 1. Jg., 1966, S. 24–35.
- Meier Albert (1969), Koordination, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von Grochla Erwin, Stuttgart 1969, Sp. 893–899.
- Mellerowicz Konrad (1963), Unternehmenspolitik, Band I, Freiburg i.Br. 1963.
- Mellerowicz Konrad (1968), Betriebswirtschaftslehre der Industrie, Band I, 6. Auflage, Freiburg i. Br. 1968.
- Merkle Franz, Prüfungsplanung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 29. Jg., 1976, Heft 3, S. 57–67.
- Mintner Harold J. (Hrsg.), How to save \$ 14'500'000 through Internal Auditing, Orlando/Florida 1975.
- Mints Frederic E., Cooperative Auditing – the Key to the Future, in: The Internal Auditor, Vol. 30, 1973, No. 6, S. 32–45.
- Mints Frederic E./Witt Herbert, Internal Auditing, in: Financial Executive's Handbook, hrsg. von Vancil Richard F., Homewood III, 1970, S. 226–246.
- Mitchell Albert R./Smith J.H., Internal Audit Integration and Specialization, in: The Internal Auditor, Vol. 26, 1969, No. 3, S. 46–53.
- Morger Hans, Die Prüfungspflicht der internen und externen Kontrollstelle im Schweizer Aktienrecht. Diss. Winterthur 1957.
- Müller Otto, Die Ausbildung der Revisoren in Deutschland, in: Zeitschrift Interne Revision, 11. Jg., 1976, Heft 4, S. 193–203.
- National Industrial Conference Board, Internal Auditing Studies in Business Policy, No. III, New York 1963.
- Neubert Helmut, Internal Control. Kontrollinstrument der Unternehmensführung, Düsseldorf 1959.
- Newell Gale E., Is Quarterly Financial Data Adequate for Decision Making? in: Financial Analyst Journal, Vol. 25, 1969, No. 6, S. 37–43.
- Newman William H., Constructive Control. Design and Use of Control Systems, Englewood Cliffs 1975.
- Norbeck Edward F. and others, Operational Auditing for Management Control, hrsg. von American Management Association, Inc., New York 1969.
- Nordsieck Fritz (1955), Rationalisierung der Betriebsorganisation, 2. Auflage, Stuttgart 1955.
- Nordsieck Fritz (1961), Betriebsorganisation. Lehre und Technik. Text- und Tafelband, Stuttgart 1961.
- Ott Benno, Prüfung der Betriebsorganisation. Wegweiser für Prüfungen im Betrieb, Herne/Berlin 1972.
- Patton Arch, Now to Appraise Executive Performance, in: Harvard Business Review, Vol. 38, 1960, No. 1, S. 63–70.
- Peemöller Volker H., Interne Revision. Grundlegender Wegweiser, Herne/Berlin 1976.
- Peinel Ernst, Prüfung einer Tochtergesellschaft, Filiale, Niederlassung, Vertretung o.ä., in: Zeitschrift Interne Revision, 11. Jg., 1976, Heft 1, S. 33–57.
- Petersen Heinz, Gedanken zur unternehmenseigenen Revision, in: Die Wirtschaftsprüfung, 8. Jg., 1955, S. 389–392.
- Philips William F., The Internal Auditor and the Changing Needs of Management, in: The Internal Auditor, Vol. 27, 1970, No. 3, S. 49–56.
- Poensgen Otto, Zentralisation und Dezentralisation im Lichte dreier moderner Entwicklungen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 37. Jg., 1967, S. 373–394.
- Potocnik Rudolf, Interne Revision heute, in: Zeitschrift Interne Revision, 11. Jg., 1976, Heft 1, S. 1–13.
- Pougin Erwin, Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, Düsseldorf 1959.
- Proschk Otto, Die Praxis der Innenrevision, Wiesbaden 1959.

- REFA, Verband für Arbeitsstudien, Methodenlehre der Planung und Steuerung. Teil 1, Grundlagen, München 1974.
- Richter Gerhard, Zur Frage der Wirtschaftlichkeit im Wirtschaftsprüfungswesen, Diss. Frankfurt a.M. 1964.
- Rölle Harald (1969), Ordnungsmässige Buchführungssysteme bei automatischer Datenverarbeitung, Diss. Köln 1969.
- Rölle Harald (1972), Die Gestaltung wirksamer Kontroll- und Prüfsysteme für die kommerzielle Datenverarbeitung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 25. Jg., 1972, Heft 22, S. 606–611 und Heft 23, S. 639–643.
- Ronneberger Rudolf, Das innerbetriebliche Kontrollsystem (Internal-Control-System) als Organisations-Grundsatz, in: Zeitschrift für Organisation, 30. Jg., 1961, S. 19–22.
- Rose T.G./Farr Donald E., Higher Management Control, New York/Toronto/London 1957.
- Rühli Edwin, Unternehmensführung und Unternehmenspolitik, Band 1, Bern 1973.
- Saage Gustav (1965), Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965.
- Saage Gustav (1967), Die Durchführung der Geschäftsprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 20. Jg., 1967, S. 225–233.
- Sassmannshausen Günther, Interne Revision als Führungsunterstützung, in: Zeitschrift Interne Revision, 12. Jg., 1977, Heft 1a, S. 67–73.
- Sawyer Lawrence B. (1971), Observations on the 1971 Revision of the Statement of Responsibilities of the Internal Auditor, in: The Internal Auditor, Vol. 28, 1971, No. 5, S. 8–11.
- Sawyer Lawrence B. (1973), The Practice of Modern Internal Auditing. Appraising Operations for Management, hrsg. vom Institute of Internal Auditors, Orlando/Florida 1973.
- Seidler Lee J./Benjes William, The Credibility Gap in Interim Financial Statements, in: Financial Analyst Journal, Vol. 23, 1967, No. 5, S. 109–115.
- Seifert Hans, Die Arbeitsweise einer Revisionsabteilung, in: Zeitschrift Interne Revision, 4. Jg., 1969, S. 129–143.
- Selchert Friedrich W. (1970), Bedeutung externer Revisionen für Entscheidungen in der Betriebswirtschaft, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 22. Jg., 1970, S. 548–564.
- Selchert Friedrich W. (1972), Betriebsinterne Überwachungssysteme und ihre Leistung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 42. Jg., 1972, Heft 3, S. 161–178.
- Sieben Günter/Bretzke Wolf-Rüdiger (1973), Zur Typologie betriebswirtschaftlicher Prüfungssysteme, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 25. Jg., 1973, S. 620–630.
- Sieben Günter/Bretzke Wolf-Rüdiger (1975), Prüfung. Theorie der, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, hrsg. von Grochla E./Wittmann W., 4. völlig neu gestaltete Auflage, Stuttgart 1975, Sp. 3269–3278.
- Spiller Kurt, Interne Revision und Controlling. Praktische Erfahrungen in einem deutschen Unternehmen, in: Zeitschrift Interne Revision, 10. Jg., 1975, Heft 2, S. 65–71.
- Swieringa Robert J., A Behavioral Approach to Internal Control Evaluation, in: The Internal Auditor, Vol. 29, 1972, S. 30–45.
- Schnider Josef, Interne Kontrolle. Bestandteil der Unternehmensorganisation und Gegenstand der Abschlussprüfung, Winterthur 1972.
- Scholz Walter, Die Beziehungen zwischen Jahresabschlussprüfung und Interner Revision bei Kreditinstituten, in: Interne Revision und Organisationsprüfung bei Banken, hrsg. von Hagenmüller K.F., München 1965, S. 163–182.
- Schreier Hans, Operational Auditing, in: Zeitschrift Interne Revision, 1. Jg., 1966, Heft 1, S. 137–146.
- Schulte Elmar B., Quantitative Methoden der Urteilstgewinnung bei Unternehmensprüfungen, Düsseldorf 1970.
- Schulthess B., Funktionen der Verwaltung einer Aktiengesellschaft, Diss. Zürich 1967.
- Schwarz Horst, Betriebsorganisation als Führungsaufgabe, 2. unveränderte Auflage, München 1970.
- Schwarze Hermann, Controlling. Ein Konzept neuzeitlicher Unternehmensführung, München 1972.
- Schweizer Joerg H., Tips zur Planung und Kontrolle, in: Industrielle Organisation, 45. Jg., 1976, Heft 4. S. 166–167.
- Schweizerische Bankiervereinigung, Konzept und Aufbau der Internen Revision bei Banken, Dezember 1977.

- Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt, Rechenschaftsbericht über das 119. Geschäftsjahr 1976.
- Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer (Hrsg.), Revisionshandbuch der Schweiz, Zürich 1971.
- Staerke Rolf, Stabstellen in der industriellen Unternehmung, Diss. Bern 1961.
- Stauffer P./Emch U., Das Schweizerische Bankgeschäft, 2. völlig neu bearbeitete Auflage, Thun 1972.
- Steiner Max, Führungsaufgaben im Industriebetrieb, in: Schweizerische Handelszeitung, 108. Jg., 17.7.1969, Nr. 29, S. 5.
- Steward Dudley, The Internal Auditor of the Future, in: The Internal Auditor, Vol. 27, 1970, No. 2, S. 46–56.
- Strong Earl P./Smith Robert D., Management Control Models, New York 1968.
- Thiele Harald/Süss Ludwig, System zur Überwachung der Durchführung von Revisionsvorschlägen, in: Zeitschrift Interne Revision, 10. Jg., 1975, Heft 3, S. 147–152.
- Traub Werner, Probleme der Internen Revision im Grossunternehmen, in: Unternehmensprüfung, Band II der Schriftenreihe des Institutes für Interne Revision, München 1962, S. 73–85.
- Ulrich Hans (1950), Zweckaufgaben und Verwaltungsaufgaben in der Unternehmung, in: Die Unternehmung, 1950, Nr. 2, S. 53–60 und Nr. 3, S. 87–93.
- Ulrich Hans (1961), Kontrollspanne und Instanzenaufbau, in: Organisation, TFB Handbuchreihe 1. Band, Berlin/Baden-Baden 1961, S. 267–288.
- Ulrich Hans (1968), Führungskonzeption und Unternehmungsorganisation, in: Beiträge zur Lehre von der Unternehmung, Festschrift für Karl Käfer, hrsg. von Angehrn O./Künzi H.P., Zürich 1968, S. 297–308.
- Ulrich Hans (1970), Die Unternehmung als produktives soziales System. Grundlagen der allgemeinen Unternehmungslehre, 2. Auflage, Bern 1970.
- Ulrich Hans/Hill Wilhelm, Brevier des Rechnungswesens, Band 2 der Schriftenreihe 'Praktische Betriebswirtschaft', 3. Auflage, Bern 1970.
- Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (1963), Probleme neuerzeitlicher Unternehmungsführung aus der Sicht der Organisation des Rechnungswesens, der Prüfung des Jahresabschlusses und der Unternehmungssteuerung, Bericht über den vierten Kongress der U.E.C. in Zürich, 18.–21.9.1961, Düsseldorf 1963.
- Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (1964), Die Prüfung des Jahresabschlusses, 2. Auflage, Düsseldorf 1964.
- Unveröffentlichte Dokumentation zum Doktorandenseminar 'Betriebliche Realität und Lebensqualität der Mitarbeiter', Vorlesungsverzeichnis der Universität Zürich, Wintersemester 1977/78.
- Wagner Gerhard, Revision des Finanz- und Rechnungswesens, in: Zeitschrift Interne Revision, 6. Jg., 1971, S. 14–35.
- Walker W.A./Davis W.R., Industrial Internal Auditing, New York/Toronto/London 1951.
- Werners Bernhard, Revision im technischen Bereich, in: Zeitschrift Interne Revision, 1. Jg., 1966, S. 155–159.
- Widmer Hans-Ruedi, Unsere Werkstattmeister steuern die Fertigung im EDV-Dialog, in: Industrielle Organisation, 46. Jg., 1977, Heft 6, S. 259–264.
- Wieting Giorgio, Funktion und Organisation interner Revisionsstellen, Diss. Locarno 1968.
- Will Hartmut J., Prüfungssysteme, in: Die Wirtschaftsprüfung, 26. Jg., 1973, Heft 7, S. 173–183.
- Wilson Duane E., Dynamic Auditing in a Changing World, in: The Internal Auditor, Vol. 27, 1970, No. 5, S. 10–17.
- Wirtschaftsvereinigung für Eisen- und Stahlindustrie (Hrsg.), Betriebswirtschaftlicher Ausschuss, Revisions-Richtlinien, Düsseldorf 1959.
- Woolf Emile, How to Audit Operations, in: Management Today, April 1975, S. 74–75, S. 126 und 128.
- von Wysocki Klaus (1963), Das Wesen der Beurteilungsmaßstäbe bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen. Ein Beitrag zur Theorie der Prüfung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 33. Jg., 1963, S. 211–222.
- von Wysocki Klaus (1967), Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, Berlin/Frankfurt a.M. 1967.

- von Wysocki Klaus (1973), Auf dem Weg zu einer brauchbaren Theorie der Prüfung? in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 43. Jg., 1973, S. 606 f.
- von Zastrow, Der Controller – eine unentbehrliche Persönlichkeit in der amerikanischen Unternehmensleitung, in: Zeitschrift für Organisation, 24. Jg., 1955, S. 89–94.
- Zimmermann Erhard, Revision und Kontrolle, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 15. Jg., 1963, S. 308–314.
- Zogg Hans, Der Konzernabschluss in der Schweiz. Die Konsolidierungspraxis schweizerischer Konzerne unter Berücksichtigung der internationalen Konzernrechnungslegung, Winterthur 1978.
- Zünd André (1971), Aufbau und Überwachung des internen Kontrollsystems, in: Büro und Verkauf, 40. Jg., 1971, Nr. 473, S. 40–42, und Nr. 474, S. 65–68.
- Zünd André (1971a), Zur Ausbildung des internen Revisors in der Schweiz. Ein Vorschlag, in: Der Schweizer Treuhänder, 45. Jg., 1971, Heft 1, S. 24.
- Zünd André (1973), Kontrolle und Revision in der multinationalen Unternehmung. Die Überwachung als Führungsmittel internationaler Konzerne, Bern 1973.
- Zünd André (1973a), 'Prüfungsstile' – Verhaltensmuster der Revisionsbeziehungen. Ergebnisse einer amerikanischen Untersuchung, in: Zeitschrift Interne Revision, 8. Jg., 1973, Heft 2, S. 82–85.
- Zünd André (1974), Multinationale Unternehmung und Überwachung. Aufgaben, Organisation und hierarchische Eingliederung der Internen Revision einer Multinationalen Unternehmung, in: Zeitschrift Interne Revision, 9. Jg., 1974, Heft 2, S. 65–80.

LEBENS LAUF

Der Verfasser wurde am 7.3.1952 in Wädenswil ZH als Sohn eines Landwirts geboren. Er besuchte Primar- und Sekundarschule in Hirzel, absolvierte anschliessend die Kantonale Oberrealschule und erwarb im Frühjahr 1976 das Lizenziat der Wirtschaftswissenschaften an der Universität Zürich.

Die vorliegende Arbeit entstand während seiner beruflichen Tätigkeit zunächst bei einer bedeutenden internationalen, anschliessend bei einer grossen Schweizer Revisionsfirma. Sie wurde im Herbst 1978 der Universität Zürich als Dissertation eingereicht.

Der Verfasser ist verheiratet und Vater einer Tochter.

